

LE
RÉGIME FISCAL
DU
COMMISSIONNAIRE
NÉGOCIANT, EXPORTATEUR ET IMPORTATEUR
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT
Présentée et soutenue le 9 Juin 1937

PAR

RENÉ FLESSELLES

Président de la thèse : M. ALLIX
Suffragants { MM. Maurice PICARD,
HAMEL.

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY

Société Anonyme
22, rue Soufflot, PARIS (V°)

1937



Digitized by the Internet Archive
in 2026

A MONSIEUR LE DOYEN EDGARD ALLIX

Membre de l'Institut

*Qui voulut bien nous guider
de ses précieux conseils pour l'éla-
boration de ce travail.*

Très respectueusement.

A LA COMPAGNE DE MA VIE,

ET A NOS CHERS PARENTS,

Avec toute mon affection.

LE
RÉGIME FISCAL
DU
COMMISSIONNAIRE
NÉGOCIANT, EXPORTATEUR ET IMPORTATEUR
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT
Présentée et soutenue le 9 Juin 1937

PAR
RENÉ FLESSELLES

Président de la thèse : M. ALLIX
Suffragants { MM. Maurice PICARD,
HAMEL.

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY

Société Anonyme
22, rue Soufflot, PARIS (V°)

1937

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les Thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres à
leurs auteurs.*



AVANT-PROPOS

S'il est vrai, comme l'a dit Etienne Clémentel, que « le commerce extérieur est la clé de voûte de la prospérité nationale », la situation de notre pays est actuellement à ce point de vue, rien moins que brillante. En effet, depuis une dizaine d'années, nos échanges avec l'étranger se sont singulièrement ralentis. Cette situation, qui n'est d'ailleurs pas l'apanage de la France, provient pour une large part des restrictions nombreuses apportées au commerce d'exportation et d'importation. Qu'elles se nomment : prohibitions, contingentements, droits de douane, taxes spéciales à l'importation, surtaxes de change, obligation d'indication d'origine, toutes ces entraves ont contribué au même résultat : le ralentissement de nos échanges avec l'étranger.

La grosse majorité de ces échanges est faite par l'entremise de commissionnaires. Ces intermédiaires, dont le rôle est parfois méconnu, n'ont pas pris en France un aussi grand essor qu'aux Etats-Unis, où douze maisons traitent le quart des exportations. Cependant leur importance y est encore considérable, puisque par exemple, 80 % des exportations de la France vers l'Australie, l'Afrique du Nord et l'Orient s'opèrent par leurs soins (1).

Or, en raison de la diminution des échanges internationaux, de nombreux commissionnaires ont vu leurs bénéfices s'amoindrir et même disparaître. Beaucoup, surchargés par les impositions de toutes sortes, ont dû fermer leurs portes. D'autres,

(1) NOÉ WAJNER : *Les Commissionnaires en marchandises comme exportateurs, importateurs et financiers en France et à l'Etranger*. Paris, Sirey, 1934, p. 3.

n'ont pu se maintenir jusqu'à ce jour qu'au prix d'énormes sacrifices et souvent en se groupant pour réduire leurs frais généraux, dans l'attente de jours meilleurs.

C'est alors que nous occupons le poste de secrétaire général d'une des plus importantes affaires de commission de France, dont le chiffre d'affaires annuel atteint plusieurs centaines de millions, que nous nous sommes rendu compte que les impositions qui frappent les commissionnaires sont souvent hors de proportion avec les bénéfices qu'ils réalisent. Cela tient, pour une large part, à ce que la nature hybride et bien particulière de leur statut juridique est encore mal connue de certaines administrations. D'autre part, celles-ci, par une interprétation trop fiscale des textes, tendent souvent à surcharger lourdement le commissionnaire.

Notre but, en écrivant cet ouvrage, est de renseigner le commissionnaire sur le caractère propre du mandat de commission dans ses rapports avec le fisc. Dans une introduction, nous étudierons d'abord la nature du contrat de commission. Une première partie sera consacrée aux généralités et à l'étude des divers impôts qui frappent les commissionnaires. Parmi ces impôts, la taxe sur les affaires revêt une telle importance, qu'elle fera l'objet de la deuxième partie de notre exposé. Nous y étudierons le régime spécial dont bénéficie le commissionnaire, régime qui vient d'être amélioré par la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936 et les textes réglementaires qui l'ont suivie. Nous terminerons par l'étude de certains cas d'espèce vécus, qui montrera comment le commissionnaire supporte parfois de lourdes charges par suite de l'interprétation trop stricte de l'Administration des Finances.

Bien des personnes nous ont encouragé à poursuivre cette étude. Nous tenons à les en remercier ici. Tout particulièrement M. le Doyen Edgard Allix, membre de l'Institut, qui nous a fait le grand honneur de présider cette thèse et a bien

voulu nous guider de ses précieux conseils pour l'élaboration de ce travail.

Nous ne nous dissimulons pas l'ingratitude de notre tâche. Depuis quelques années, chaque loi de Finances modifie l'assiette et les modes de perception de l'Impôt ; aussi le présent travail risque-t-il fort de n'être plus à jour dans quelques mois.

Cependant, nous souhaitons par cet exposé attirer l'attention des commissionnaires sur leur rôle juridique exact, sur leurs obligations à l'égard de leurs clients, sur les précautions qu'ils doivent prendre dans la rédaction de leurs contrats de commission et de leurs bons de commande.

Si nous pouvons de plus, leur montrer comment, par l'étude serrée des textes et en usant des recours qui leur sont ouverts, il leur est possible de résister — juridiquement s'entend — aux interprétations parfois trop fiscales de l'Administration, nous nous estimerons heureux d'avoir pu les aider pour une modeste part.

Mars 1937.

INTRODUCTION

LE COMMISSIONNAIRE LE CONTRAT DE COMMISSION-LA COMMISSION

Historique. — Ni le droit romain, ni l'ancien droit ne nous donnent beaucoup de renseignements sur la nature du contrat de commission. A Rome, la commission, telle qu'elle est formulée dans notre Code, n'était pas connue. Les lois, les monuments historiques sont muets sur le contrat de commission. Il y avait cependant quelque analogie entre ce contrat et les fonctions remplies par l'*institutor* et le *praepositus* (1).

Le mot de *commissio* se trouve pour la première fois dans le droit canonique, où il signifie une délégation donnée à des juges spécialement constitués dans le but de juger telle ou telle cause (2).

Au moyen âge, le contrat de commission se précise davantage. Les peuples font l'échange de leurs idées, de leurs institutions, de leurs produits. Les corporations de marchands et d'artisans se fondent, leur esprit mercantile ne demande qu'à se répandre. Les Croisades servent à mettre en contact l'Orient et l'Occident. Des flottes nombreuses couvrent toutes les mers et échantent, soit les blés de la Sicile et de l'Egypte contre les métaux de l'Espagne, de l'Angleterre et de l'Irlande, soit les parfums de l'Asie contre les armes de l'Occident.

(1) DALLOZ, Répertoire méthodique et alphabétique de 1848, v^o commissionnaire n^o 5, enseigne que les petites Républiques de la Grèce eurent de véritables commissionnaires, qu'elles désignèrent sous le nom de proxénètes. Il existe au Digeste un titre : De proxenetis, mais les proxènes y étaient généralement pris dans le sens de mandataires ; l'invasion des Barbares ruina le commerce et fit perdre l'usage, où on était, d'employer les proxènes.

(2) DELAMARRE et LE POITVIN. Traité du Contrat de Commission. Paris 1841.

Il faut écouler les produits qu'une activité nouvelle a fait naître. Voilà l'origine des foires. Le commerçant accompagne sa marchandise; le commerce s'exerce en compagnies et en caravanes. Il est suivi de facteurs, de gens attachés à son service : factores, familiares, conductores. Lorsque les spéculations s'étendent jusque dans les pays étrangers, c'est encore le facteur qui les suit et les continue.

Mais les rois et les seigneurs territoriaux se montrent bientôt hostiles à l'étranger et au forain. Des privilèges sont créés. Hors le temps de foires, les marchands ne peuvent plus vendre que par l'intermédiaire d'un *vendeur à privilège en titre d'office*. L'Ordonnance de 1350 contient la trace de dispositions à ce sujet. Au début du x^v^e siècle, Jacques Cœur, qui devait devenir le célèbre argentier de Charles VII, eut des facteurs dans les divers lieux qu'embrassaient ses relations commerciales, et c'est ainsi qu'il fit un commerce et des bénéfices extraordinaires (3).

L'Ordonnance de 1673, spéciale au commerce terrestre, ne parle de la commission qu'à l'occasion des salaires, au titre de la compétence. Un peu plus tard, Claude de Ferrière définit le commissionnaire comme un agent, un facteur que tient un marchand dans le port ou ville de trafic ou de manufacture pour faire en son nom des achats et des envois de marchandises (4).

(3) C'est surtout avec le Levant, où il voyagea lui-même en 1433, que Jacques Cœur développa son commerce sur une grande échelle en déployant un véritable génie.

(4) Jacques SAVARY, dans son *Parfait négociant* (II^e édition, Paris, 1679) écrit sur le même sujet : « Il faut sçavoir que les marchands et manufacturiers écrivent en trois manières sur leurs livres journaux les marchandises qu'ils vendent aux commissionnaires ; la première est écrite purement et simplement en ces mots : doit le sieur Jacques Pradier pour payer par exemple dans trois mois. Il est certain qu'au terme de ce débit est écrit, il n'y a que le commissionnaire qui soit obligé au payement des marchandises vendues et que le presteur n'a aucune action directe et personnelle à l'encontre du commettant ; la raison en est, qu'il ne reconnoist pour son débiteur en vendant la marchandise, que le

Turgot, par un édit de février 1776, porta un coup aux « vendeurs en titre d'office » en abolissant leur intervention dans les halles et marchés de Paris. Mais, si la vente était défendue, sauf dans certaines conditions, il n'en était pas de même de l'achat qui, loin de nuire, profitait à la localité.

Les décrets de l'Assemblée constituante rendirent au commerce sa liberté. Mais, sans le secours de la commission, les affaires ne pouvaient s'étendre sur une vaste échelle. En effet, « un seul homme n'aurait pu acheter au loin, à des cours favorables, des marchandises de toute nature, les expédier de toutes parties au gré des commandes, faire des recouvrements sur des places étrangères et s'occuper de tout ce qui a rapport aux opérations de change (5).

C'est donc par nécessité pratique que le Code de commerce de 1807 a consacré l'existence du contrat de commission.

Définition du commissionnaire. — La définition donnée par le Code de Commerce est très brève :

Art. 94. — « Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

Les devoirs et les droits du commissionnaire qui agit au nom d'un commettant sont déterminés par le Code Civil, livre III, titre XII ».

Depuis 1807, aucun texte législatif n'a donné d'autre définition du commissionnaire moderne, malgré l'évolution et le

commissionnaire qui a négocié avec lui en son propre et privé nom ;... la seconde est, quand on lit : doit le sieur François Picard, marchand à Bordeaux, livré au sieur Jacques Pradier, son facteur ou son commissionnaire. Cette disposition marque et désigne le débiteur qui est Fr. Picard et non pas Pradier, qui est le commissionnaire. La troisième manière d'écrire sur le journal est en ces mots : doit le sieur Jacques Pradier, pour le compte de François Picard. Cette disposition marque deux débiteurs, savoir, le commissionnaire et le commettant ».

V. Dr C. S. GRUNHUT : Das Recht des Commissionhandels. Vienne 1879.

(5) PERSIL et CROISSANT, Commentaires sur la commission, pp. 1 et 2.

développement considérable de son rôle depuis le début du XIX^e siècle.

Cette lacune des textes explique que l'on voit trop souvent confondre la profession de commissionnaire avec celles de mandataire, représentant, loueur de services, agent et courtier (6).

Remarquons tout d'abord que si la commission s'apparente au mandat, elle s'en distingue à certains points de vue. En effet, le commissionnaire agit, en principe, en son propre nom et non en celui de son commettant, dont la responsabilité n'entre pas en jeu. Il peut donc assumer des obligations propres et jouit de certains privilèges : droit de gage, de rétention, de revendication sur les marchandises ou sur les prix versés à titre d'avances, frais ou commissions.

Le commissionnaire n'est pas plus un courtier. Le rôle du courtier est complètement passif. Sa mission est accomplie quand il a mis en rapport direct les deux parties qui représentent l'offre et la demande. Le commerce réclame des instruments souples et rapides. Il ne peut donc se contenter du courtier, qui se borne à rapprocher les parties, leur laissant le soin de conclure l'affaire.

Les services d'un représentant ne libèrent pas, non plus, l'industriel ou le commerçant de certaines préoccupations, assez graves parfois pour paralyser leur activité ; celles résultant, par exemple, de la solvabilité des clients.

Il fallait donc imaginer une personne capable d'avancer les sommes nécessaires et de répondre de l'exécution des engagements pris, en se portant ducroire.

(6) M. Noé WAJNER dans son ouvrage : *Les Commissionnaires en marchandises, comme exportateurs, importateurs et financiers en France et à l'Etranger* (Paris 1934) donne des exemples typiques à cet égard.

Le commissionnaire répond à ces conditions. C'est ainsi que le Code de Commerce permet au commissionnaire :

1^o D'agir en son *propre nom* (et non comme représentant).

2^o D'engager des tiers et de s'engager *personnellement* vis-à-vis d'eux.

3^o En opérant cependant *pour le compte* d'un commettant.

C'est cette situation hybride et bien particulière que l'on a pu définir avec justesse : « Echanger des signatures avec un tiers ; ne pas acquérir les résultats de l'accord qui appartient à une autre personne, le commettant, malgré cela, n'être pas le représentant de ce dernier, c'est une conjonction peu commune de particularités juridiques en apparence inconciliables. Ce contrat qui répond aux préoccupations les plus prosaïques révèle un mécanisme ingénieux, le plus délicat peut-être que les Codes aient consacré. C'est en somme le louage de la capacité juridique » (7).

C'est également avec juste raison qu'on a pu dire « Le mandat de commission est pour les personnes ce que la lettre de change est pour l'argent, et le connaissance ou la lettre de voiture pour les choses : il les représente partout ; il dut donc, aussitôt inventé, devenir un puissant auxiliaire du négoce, l'instrument le plus actif de son extension et de sa prospérité. Tantôt, il épargne au commerçant une grande perte de temps et des absences dispendieuses ; tantôt, il lui économise des frais de recouvrement et de transport de fonds, ou lui procure les capitaux et le crédit dont il a besoin pour continuer ses spéculations et en entreprendre de nouvelles ; c'est l'âme et le mouvement du commerce » (8).

(7) J. JULIAN : Les Commissionnaires en Marchandises (thèse Montpellier, 1930).

(8) DELAMARRE et LE POITVIN : Traité du Contrat de commission, Paris, 1841, tome II, n° 385.

Avant d'aborder l'étude du contrat de commission, notons qu'il convient de bien distinguer, comme l'a bien remarqué M. J. Jullian (9), la commission pour vendre de la commission pour acheter. Deux exemples feront comprendre immédiatement la différence. Un industriel fabrique des engrais. N'étant que technicien et ne connaissant pas exactement les besoins de chaque place de commerce, il fera appel à un commissionnaire pour l'écoulement de ses produits (commission pour vendre). Un commerçant a besoin de produits de provenance assez lointaine. Pour éviter des déplacements et obtenir exactement la qualité désirée, il s'adresse à un intermédiaire ayant des agents au pays d'origine, et lui donne l'ordre d'acheter pour son compte (commission pour acheter).

Le Contrat de Commission. — Point n'est besoin pour le contrat de commission de revêtir une forme particulière. Il s'effectue par le seul accord des parties : c'est un contrat consensuel (10). Il peut se prouver par tous les moyens admis en matière commerciale : correspondance, témoins, simples présomptions. La ratification par le commettant peut être expresse ou tacite.

A propos de l'étude, que nous ferons plus loin, de la Taxe sur les affaires, nous verrons comment le commissionnaire doit rendre compte au commettant de l'exécution du contrat. Nous verrons aussi en détail les conditions que doit remplir le commissionnaire pour être considéré par le fisc comme agissant en cette qualité et bénéficier ainsi d'un régime particulier d'imposition sur les affaires qu'il traite.

Des considérations qui précèdent et de celles, du point de

(9) J. JULLIAN : Les Commissionnaires en marchandises (thèse Montpellier, 1930).

(10) En opposition avec les contrats solennels qui doivent revêtir des formes particulières.

vue fiscal, que nous verrons plus tard, nous pouvons tirer la définition du contrat de commission. C'est un contrat, par lequel une personne, le commettant, charge une autre personne, le commissionnaire, d'agir pour son compte vis-à-vis de tiers en opérant, en principe, en son propre nom. Cette opération est rémunérée par une rétribution convenue à l'avance, et exclusive de tout autre profit, appelée commission. Le commissionnaire ne doit jamais acquérir la propriété des marchandises sur lesquelles il opère pour le compte de son commettant et doit rendre compte à ce dernier de toutes ses opérations.

Bornons-nous, pour l'instant, à mettre en lumière les avantages commerciaux qu'un acheteur peut avoir à traiter par l'intermédiaire d'un commissionnaire.

D'abord, en général, celui-ci est meilleur acheteur technique que son client. Cette supériorité se fait tout particulièrement sentir dans certaines maisons de commission très importantes qui ont des acheteurs spécialisés pour chaque nature de marchandises. Ensuite, le commissionnaire connaît chaque fournisseur, son outillage, son exactitude quant à la conformité de la marchandise livrée avec celle qui a été commandée, et quant au respect des délais de livraison (11). Par le groupement d'ordres qui proviennent de ses différents clients, le commissionnaire devient un acheteur plus important que ne le serait chacun de ses clients pris séparément. Il obtient ainsi des conditions de prix, de remise, d'escompte, de franco de port et d'emballage que ne pourraient pas obtenir ses clients sans passer par son intermédiaire.

(11) Ce point est particulièrement important en France où, en général, les fabricants ne respectent pas les délais de livraison qu'ils indiquent. La Ligue d'Assainissement Commercial a fait à ce sujet une campagne dans son organe « *Les Echos* », laquelle, malheureusement, n'a pas encore porté ses fruits.

Tout particulièrement, en ce qui concerne la commission à l'importation et à l'exportation, la tâche de l'acheteur est grandement simplifiée. Par ses connaissances des poids et monnaies étrangères, des coûts et frais de douane et de port, le commissionnaire facilite à son client le calcul du prix de revient. Par la discussion des prix avec les différents transporteurs (fer, route, compagnies de navigation), et avec les divers assureurs, il obtient de bien meilleures conditions qu'un client isolé.

Justification de la perception de la commission. — C'est la commission qui représente la rétribution du commissionnaire en échange de tous les services qu'il rend à son client. En dehors des services déjà énumérés, le commissionnaire fait souvent effectuer à ses employés acheteurs des voyages dans les centres de production, dans le pays et à l'étranger, dans le but de procurer à ses clients les articles qu'ils désirent. Par la visite des principales foires internationales, le commissionnaire est tenu au courant des nouveautés de fabrication qui voient le jour dans le monde entier. D'ailleurs, bien souvent, le fabricant qui « sort » un article nouveau ira solliciter le commissionnaire, qui représente pour lui un gros débouché.

De plus, le commissionnaire se procure des catalogues, des tarifs et des échantillons et les fait parvenir à ses clients. Certaines grosses maisons de commission éditent même des bulletins périodiques, où sont rassemblés les nouveautés et les articles exceptionnels susceptibles d'intéresser leur clientèle, avec si besoin photographies à l'appui (12).

A la réception de la marchandise, le commissionnaire la reconnaît en qualité et en quantité et la compare avec les

(12) Cette documentation, qui a une valeur commerciale considérable, est envoyée naturellement à titre confidentiel. La suppression de l'envoi est, en général, la sanction prévue pour toute indiscretion constatée.

échantillons qui lui ont été fournis. Il s'occupe de toutes les questions d'emballage, d'assurance et de transport au mieux de l'intérêt de son client (13).

Ce sont tous ces services rendus par le commissionnaire qui justifient *la commission* qu'il demande à ses clients. Celle-ci est généralement fixée par un pourcentage prélevé sur le montant total de la facture. Ce pourcentage est ordinairement dégressif avec le volume d'affaires traité par le client.

Bien souvent, le commissionnaire se porte *ducroire* pour son commettant et promet ainsi de payer le vendeur en tout état de cause, même en cas d'insolvabilité de l'acheteur. Cette véritable assurance de solvabilité entraîne une certaine augmentation de la commission (14).

Cette augmentation de la commission en cas de clause *ducroire* se justifie d'autant mieux qu'il a été jugé dans un arrêt récent que : « la simple prorogation de terme accordée au débiteur principal ne déchargeant pas la caution aux termes de l'art. 2039 C. Civ., c'est à bon droit qu'un arrêt décide que les prorogations d'échéance consenties à un acheteur par le vendeur de marchandises à l'insu de son représentant *ducroire*, qui avait mis les parties en rapport, n'ont pas pour effet de décharger définitivement celui-ci de sa responsabilité

(13) Cette activité des commissionnaires semble totalement ignorée de certains auteurs. C'est ainsi qu'on lit dans le *Traité de Droit commercial* de Thaller et J. Percerou, 7^e édition, 1925, p. 719 : « La commission n'est plus guère pratiquée » et plus loin l'explication suivante : « le commissionnaire avait cessé d'être un auxiliaire, pour devenir un opérateur en capitaux, s'enrichissant sur le dos de ses clients, les menant parfois à la ruine ». C'est une opinion que nous ne pouvons pas partager.

(14) Le principe de la convention *ducroire* existait déjà dans le droit romain (*del credere*). Elle n'a pas été réglée par le législateur ni dans sa forme, ni dans ses effets. La commission complémentaire perçue à cet effet est le prix d'un risque. C'est déjà ce qu'exprimait SAVARY en ces termes : « les commissionnaires qui demeurent *ducroire* ont droit à une plus grande commission à cause des risques qu'ils courent ».

Cf. DELAMARRE et LE POITVIN, *op. cit.*, t. II, p. 550.

quant à la solvabilité de l'acheteur (Cass. req. 6 mars 1935, S. 1935, I, 210).

Une question intéressante est celle de savoir à quel moment la commission stipulée sera due. Bien que, dans la pratique, le commissionnaire ne soit payé que lorsque l'exécution du contrat est complète ou au prorata de son exécution partielle, on arrive à un résultat différent par l'interprétation stricte des textes.

En effet, l'article 1999 du Code civil stipule :

« Le mandant doit rembourser au mandataire les avances et frais que celui-ci a faits pour l'exécution du mandat, et lui payer ses salaires lorsqu'il en a été promis. S'il n'y a aucune faute imputable au mandataire, le mandant ne peut se dispenser de faire ces remboursements et paiements, lors même que l'affaire n'aurait pas réussi, ni faire réduire le montant des frais et avances sous le prétexte qu'ils pourraient être moindres ».

C'est en appliquant strictement ce texte que la Cour de Cassation décide que lorsque qu'une vente convenue en principe, a été ultérieurement annulée entre le vendeur et l'acheteur et que cette annulation a eu lieu en dehors des intermédiaires dont la mission a été accomplie et déterminée par l'échange du consentement des intéressés, l'intermédiaire ne saurait être privé d'une commission. Mais la commission convenue n'est, la plupart du temps, pas intégralement octroyée en pareil cas : la révisibilité et le contrôle du salaire par le juge lui font réduire la commission. Il est vrai que cette solution est surtout fréquente en matière de fonds de commerce. (Cass. req. 5 juillet 1934. *Gaz. Pal.* 1934-II-446).

La jurisprudence de la Cour de Cassation protège l'intermédiaire et déclare « que le droit à la commission est acquis même au cas où l'acheteur termine directement les négociations ».

Voici comment se présentait l'affaire dans un des derniers arrêts que nous avons trouvé sur la question. La société Interfilm, désireuse d'acquérir un film anglais *Daron*, avait promis au sieur Sterko une commission de 10%, réduite postérieurement à 9%, sur le prix d'achat dudit film s'il le lui procurait. Sterko, ayant découvert les propriétaires du film, provoqua une entrevue à Paris au cours de laquelle Ricaud, administrateur de l'Argus film, acheta le film pour le compte de la société Interfilm. Cette société refusa de payer à Sterko la commission promise sur la somme de 16.000 dollars, montant du prix du film. La Cour de Cassation a jugé que Sterko était bien fondé à demander commission à Ricaud et a rejeté le pourvoi contre l'arrêt de la Cour de Paris du 18 février 1932. (Cass. req. 11 déc. 1935, S. 1936-I-66) (15).

Pouvoir de contrôle des tribunaux sur le montant de la commission.— La commission constitue le maximum de ce que peut toucher le commissionnaire. Si la doctrine professe l'irréductibilité du salaire stipulé, la Cour de Cassation au contraire, accorde aux tribunaux dans certaines circonstances, un pouvoir de contrôle et de révision sur la commission convenue.

Bien que cette controverse se présente assez rarement dans la pratique du commerce de commission, les arguments n'en sont pas moins intéressants à étudier.

Pour la doctrine, la convention fait la loi des parties (art.

(15) L'annotateur de l'arrêt écrit : Il est de principe que l'intermédiaire qui a conclu un marché agréé par son commettant a un droit acquis à la commission. V. Riom, 28 mai 1910, S. 1910-II-318 ; Cass. Req. 12 juillet 1926, S. 1926-I-376. Il importe peu que cette commission n'ait pas été expressément stipulée ; en matière de commission, la promesse d'un salaire étant toujours stipulée et le commissionnaire fondé à réclamer un droit de commission à moins de stipulation contraire.

1134 C. Civ.) et doit être observée et exécutée loyalement. Nulle part, la loi n'a entendu déroger pour les commissionnaires à la règle de l'article 1134 du Code Civil. Bien au contraire, en matière de mandat, l'art. 1999 du Code Civil prévoit que « le mandant doit rembourser au mandataire les avances et frais que celui-ci a faits pour l'exécution du mandat, et lui payer ses salaires lorsqu'il en a été promis », hormis le cas de faute imputable à ce dernier, « lors même que l'affaire n'aurait pas réussi ». Par conséquent, les conventions de commission entre majeurs sont soumises aux causes d'annulation résultant d'un vice du consentement (erreur, dol, violence) aux termes du droit commun. Dans ce cas, il pourra y avoir annulation du contrat de commission, et seulement dans ce cas, il conviendra au juge d'apprécier la valeur des services rendus.

La Cour de Cassation, au contraire, a érigé en principe que les tribunaux ont un pouvoir discrétionnaire pour réviser la commission promise, même dans le cas où elle a été librement et volontairement stipulée entre les parties, pour la proportionner aux services rendus.

Pour elle, le mandat est de sa nature un contrat gratuit ; c'est en principe, un acte désintéressé. L'art. 1986 du Code Civil stipule en effet : « Le mandat est gratuit s'il n'y a convention contraire ». La dérogation au principe de la gratuité du mandat ne se conçoit donc qu'en raison et en proportion du service rendu. C'est cette dérogation que consacre l'article 1999 du Code Civil, qui oblige le mandant à payer des salaires au mandataire « lorsqu'il lui en a été promis » mais non « selon » ce qui lui a été promis. Ce même article 1999, qui traite à la fois des avances faites par le mandataire et du salaire exigible et promis, décide dans son deuxième alinéa, que le mandant « ne peut se dispenser d'en faire le remboursement

et le paiement, lors même que l'affaire n'aurait pas réussi », puis il ajoute — ne visant que les avances — « le mandant ne peut faire réduire le montant des frais et avances sous prétexte qu'ils pouvaient être moindres ». D'où il est possible de conclure qu'à la différence des frais et avances, le salaire stipulé peut être réduit.

En réalité, l'argumentation ne paraît pas concluante. Il existe en vérité, deux types de mandats bien distincts : le mandat en matière civile et le mandat en matière commerciale. Lorsque l'article 1986 présume la gratuité, il ne règle là qu'une question de preuve ; la dérogation n'a même pas besoin de faire l'objet d'une convention formelle pour les mandataires de profession qui font office de prêter leur nom aux affaires d'autrui. En droit strict, on ne voit pas qu'il y ait plus de raison à réduire la rémunération d'un mandataire que celle d'un loueur d'ouvrages ou de services.

Il faut bien dire que la Cour de Cassation et la plupart des Cours d'appel, frappées des inconvénients pratiques pouvant résulter de conventions de commissions exagérées et hors de proportion avec les soins donnés et les services rendus, ont voulu y remédier.

C'est surtout, d'ailleurs, en matière de vente de fonds qu'on voit les tribunaux réduire les commissions stipulées.

Certaines cours d'appel ont essayé de réagir contre cette tendance en y apportant quelques restrictions. C'est ainsi qu'il a été jugé que : « Le montant des honoraires promis au mandataire, négociateur de la vente d'un fonds de commerce, peut être réduit par les tribunaux quand le promettant, placé vis-à-vis d'un homme plus expérimenté que lui dans les affaires, ne pouvait apprécier à l'avance l'étendue du travail de celui-ci et du service par lui rendu. Il n'en est pas de même quand le mandant a accepté la fixation de la commission du

mandataire après l'entier accomplissement du mandat, et après s'être rendu compte de son importance, de ses difficultés et de ses résultats. En ce cas, il n'appartient pas au tribunal de substituer au taux librement admis par les parties une appréciation différente du travail fourni et du service rendu.» (Rouen, 26 octobre 1928, *D. H.* 599).

De même, dans un arrêt de la Cour de Paris, on peut lire : « Considérant que si les tribunaux peuvent réduire les commissions des intermédiaires, c'est à la condition que le chiffre de commission n'ait pas été exactement stipulé, mais soit resté indéterminé, ou qu'il soit prouvé que, sans les manœuvres pratiquées par l'intermédiaire, l'autre partie n'aurait évidemment pas contracté ; considérant que, dans les autres cas, dès lors qu'il n'est justifié d'aucun vice du consentement, il n'appartient pas aux tribunaux d'évaluer d'une façon nécessairement arbitraire, l'importance d'un service qui a été souverainement chiffré par l'accord des parties » (Paris, 8^e Ch. 1^{er} juillet 1929, Laubry c. Mare. *Gaz. Pal.* 1929, 2, 973).

Mais la Cour de Cassation maintient fermement son point de vue. Elle déclare, dans un arrêt du 3 décembre 1932, cassant un arrêt de la Cour de Nancy du 9 Novembre 1926 : « Attendu que le mandat est un contrat gratuit de sa nature ; que si les parties peuvent convenir le contraire, il appartient toutefois aux tribunaux de réduire le salaire convenu lorsqu'il est hors de proportion avec les soins effectivement rendus ; attendu que l'arrêt attaqué se borne à appuyer sa décision de l'unique motif que « la convention fait la loi des parties » qu'il appert de là que, pour s'abstenir d'exercer à son tour le contrôle dont les premiers juges s'étaient à juste titre reconnu le droit, la Cour d'appel, appliquant faussement le texte susvisé, s'est méprise sur l'étendue de son propre pouvoir... » (Cass., Ch. civ., 3 décembre 1932, Bonneau c. Arnould et Soulier, *Gaz. Pal.*, 1932, 1, 780).

De même, dans un des derniers arrêts rendus sur la matière, la Cour de Cassation déclare : « Mais attendu... qu'en réduisant pour la proportionner à l'importance du service rendu, le salaire stipulé, le Tribunal de Commerce, dont la décision confirmée par la Cour d'Appel de Paris est suffisamment motivée, n'a fait qu'user du pouvoir de contrôle et de révision qui appartient au juge du fond et n'a violé par suite aucun des textes visés au pourvoi... (Cass., req. 5 juillet 1934, *Gaz. Pal.* 1934, 2, 446).

Il convient d'observer que la plupart des arrêts réduisant le taux de commission s'appliquent, soit à des intermédiaires occasionnels, soit à des agents d'affaires en matière de vente de fonds de commerce ou d'immeubles.

Par conséquent, le commissionnaire en marchandises sérieux, qui travaille à des taux de commission raisonnables — souvent modestes — n'a rien à craindre de la réduction de sa commission par les tribunaux.

Observons d'autre part, que le commissionnaire ne doit tirer aucun autre bénéfice de l'affaire, que la commission qui a été stipulée. Tous les avantages qu'il peut obtenir : escomptes, ristournes, bonifications de fin d'année, gratifications exceptionnelles, doivent profiter à son commettant. C'est ce que confirme la Cour de Cassation en ces termes : « Tout mandataire est tenu de faire raison au mandant de tout ce qu'il a reçu en vertu de sa procuration, quand même ce qu'il aurait reçu n'ait point été dû au mandant. Et cette obligation qui est générale et absolue, s'applique à toutes les sommes et choses reçues pour quelle que cause que ce soit par le mandataire, en sa qualité et dans l'accomplissement des actes où il est le représentant du mandant (Cass. 12 juillet 1918).

La rigueur de la jurisprudence, limitant strictement l'importance de la commission, fait croire à d'aucuns que le com-

missionnaire est obligé pour vivre de se livrer à certaines pratiques illégales (16).

Nous concédons bien volontiers que le commissionnaire en marchandises est souvent un « gagne-petit » et que la commission qu'il reçoit est parfois loin de correspondre aux frais qu'il expose et aux risques qu'il court pour satisfaire son commettant (17). Cependant, nous connaissons certaines maisons où le taux de commission pour les plus gros clients n'excède pas 3 % ; elles réalisent cependant des bénéfices sans employer des procédés illégaux (18).

(16) C'est ainsi que s'exprime M. Noé WAJNER :

« Tout commerçant comprendra fort bien qu'un commissionnaire ne peut même pas couvrir les frais de gestion s'il devait se contenter strictement de sa commission. On aura beau proclamer l'illégalité de certaines ressources du commissionnaire telles que : escompte de caisse et autres ristournes sur le chiffre d'affaires ou primes de fidélité, bonifications de fin d'année ou sommes qui proviennent de la différence entre les conditions agréées par le commettant, et celles que le commissionnaire a pu, ultérieurement, obtenir auprès du fournisseur, une fois qu'il avait l'ordre en mains..., il n'en reste pas moins vrai que, logiquement et commercialement, une maison de commission ne peut exister que lorsqu'elle réalise un bénéfice moyen de 10 à 15 % brut. » *Op. cit.*, p. 139.

(17) C'est le cas notamment pour certaines maisons de commission qui envoient leurs acheteurs dans les principaux centres de production et dans les foires-expositions en France et à l'étranger pour chercher des échantillons pouvant intéresser leurs clients. Bien souvent, les frais de voyage et de séjour de l'acheteur dépassent largement le montant des commissions qui seront perçues sur les ordres passés par les clients sur le vu des échantillons.

(18) Nous convenons que le taux de commission de 3 % est un pourcentage exceptionnellement bas qui s'applique à des clients achetant annuellement par dizaines de millions et qui assurent eux-mêmes une partie des opérations qui incombent normalement au commissionnaire : réclamation des ordres non livrés, réception et vérification des marchandises. Le taux courant de commission varie de 5 à 7 %, le client bénéficiant de toutes les remises et de tous les escomptes consentis par le fournisseur.

PREMIÈRE PARTIE

LE COMMISSIONNAIRE ET LE FISC

IMPOSITIONS DIVERSES

CHAPITRE PREMIER

LE COMMISSIONNAIRE et les ADMINISTRATIONS FISCALES — GENERALITES

Comme tout commerçant, le commissionnaire en marchandises est astreint à la tenue de livres de commerce. Il peut également devoir tenir certains livres spéciaux, tels que livre d'exportation et répertoire d'opérations en douane.

La tenue de ces livres lui est indispensable pour pouvoir répondre au droit de communication des administrations fiscales, droit qui s'est beaucoup développé depuis quelques années.

Parmi ces administrations, celle des Douanes revêt, à l'égard du commissionnaire une importance particulière. En effet, d'une part, ses affaires d'importation et d'exportation le mettent en rapports continuels avec l'administration des Douanes. D'autre part, le décret du 30 octobre 1935, qui réserve la pratique des opérations douanières pour le compte d'autrui à des intermédiaires agréés, l'oblige à accomplir certaines formalités s'il veut opérer pour le compte de ses clients.

L'étude de ces diverses considérations fera l'objet du présent chapitre.

§ 1^{er}. — Les Livres du Commissionnaire

L'obligation pour le commissionnaire de tenir des livres résulte de l'article 8 du Code de Commerce qui déclare que « tout commerçant » « est tenu » d'avoir certains livres de commerce.

Cette obligation est d'origine très ancienne, puisqu'on en retrouve des traces en droit romain, où à l'époque classique on tenait couramment des livres, même en dehors du commerce. Au moyen âge, ces livres prirent une grande importance. D'après certains statuts de corporations, ils disposaient même parfois de l'authenticité au même titre que les actes notariés.

Ces livres permettent au commerçant de suivre ses affaires et de rectifier, s'il y a lieu, la marche de ses opérations. Ils constituent également un moyen de preuve en suppléant à l'absence d'écrits réguliers que le commerçant ne pourrait pas journellement rédiger s'il était astreint aux règles de droit commun en matière de preuve. Ils constituent, de plus, un moyen de contrôle fiscal extrêmement important.

Remarquons, par exemple, que l'article 18 du Code du Chiffre d'affaires (décret du 27 décembre 1934) dispose que : « toute personne redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires, devra, si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, avoir un livre aux pages numérotées, sur lequel elle inscrira, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations taxables ». Il est précisé que chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus ou du service rendu, ainsi que le prix de vente ou le montant des courtages, commissions, services, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios, ou autres profits.

Les opérations au comptant pour des valeurs inférieures à 100 francs pouvaient être inscrites globalement à la fin de chaque journée (art. 18, al. 2 du Code du C. A.). Cette somme a été portée à 300 francs par l'article 21, § 2 du décret du 27 janvier 1937 relatif à l'application de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale. L'article 21 de ce dernier décret stipule que, lorsqu'il s'agit d'une vente conclue avec un autre commerçant, le livre doit porter en outre le nom et l'adresse du commerçant.

Par ce simple exemple, on aperçoit déjà l'intérêt qui s'attache, pour le commissionnaire, à la tenue régulière de livres de commerce.

Parmi ces livres, certains sont obligatoires; les autres sont facultatifs.

Les livres obligatoires, pour tout commerçant, individu ou société sont :

- 1° Le livre-journal (art. 8 *C. Com.*) ;
- 2° Le livre de copies de lettres (art. 8 *C. Com.*) ;
- 3° Le livre des inventaires (art. 9 *C. Com.*).

Le *livre-journal* doit présenter jour par jour « les dettes actives et passives », les opérations du commerçant, « ses négociations, acceptations ou endossements d'effets et généralement tout ce qu'il reçoit et paye, à quelque titre que ce soit, et qui énonce mois par mois les sommes employées à la dépense de la maison ; le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables ».

Le *livre de copies de lettres* est prévu par l'article 8, 2^e alinéa du Code de Commerce qui dispose que tout commerçant « est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit, et de copier sur un registre celles qu'il envoie ».

En pratique, à cause de la généralisation de la dactylogra-

phie, on remplace souvent la copie des lettres envoyées par un décalque obtenu par papier carbone. Les doubles ainsi faits sont ordinairement conservés en liasse dans un classeur à fermeture mécanique, ainsi que les lettres missives reçues. Il a parfois été jugé cependant, que les doubles de lettres ainsi conservés n'ont pas la même force probante que les lettres copiées sur un registre. En effet, s'il n'est pas possible d'ajouter des pages à un registre de copies de lettres, il n'est pas impossible de glisser, après coup, une copie au carbone dans un classeur mécanique.

Pour concilier les avantages des deux systèmes, certaines maisons procèdent comme suit. Elles font prendre une copie au papier carbone copiant, font partir la lettre, copient le double sur le livre de copies de lettres et peuvent ensuite classer le double copié dans un classeur mécanique. Ce procédé a le quadruple avantage de ne pas maculer la lettre par une opération de copie, de ne pas retarder l'expédition du courrier, d'être en règle avec le Code de Commerce et de permettre tout de même un classement pratique de la copie des lettres envoyées.

Bien que le Code de Commerce ne l'indique pas, il convient de conserver aussi, outre les lettres missives, les effets de commerce, chèques, virements, factures, connaissements, et tous documents relatifs aux opérations mentionnées dans les livres. D'ailleurs, l'article 19 du Code sur le Chiffre d'Affaires (décret du 27 décembre 1934) impose l'obligation de conserver pendant un délai de trois ans, à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle elles sont établies, toutes les pièces justificatives des opérations effectuées et notamment les factures d'achats. Le décret du 27 janvier 1937, relatif à l'application de la réforme fiscale du 31 décembre 1936, a laissé subsister cette obligation.

Le *livre d'inventaires* est imposé par l'article 9 du Code de Commerce qui stipule que tout commerçant « est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives, et de le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné ».

Précisons que, d'après les articles 10 et 11 du Code de Commerce, les livres obligatoires doivent être cotés et paraphés par un juge au tribunal de commerce, être tenus sans blancs, lacunes, ni transports en marge et conservés pendant dix ans.

L'article 8 du Code de Commerce dispose que les livres dont il a été parlé ci-dessus doivent être tenus « indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables ». Ce sont ces derniers livres que l'on appelle les *livres facultatifs*.

Sans entrer dans le détail de la tenue de ces livres, bornons nous à citer les principaux d'entre eux :

Le *livre brouillard*, véritable brouillon du livre-journal sur lequel on consigne au fur et à mesure les opérations.

Le *grand-livre*, relevé méthodique du livre-journal avec classement par nature de comptes de fournisseurs ou de clients.

Le *livre de caisse*, qui mentionne toutes les entrées et les sorties de la caisse.

Le *livre des trailes et billets* indiquant le montant des effets à payer et à recevoir et leurs dates.

Les plus généralement tenus sont, en outre, le livre des frais généraux, le livre d'achat et de vente, le livre de profits et pertes, le livre des comptes courants, le livre des dépenses diverses, le livre d'échéances.

En raison du développement actuel de la mécanographie, certains de ces livres sont souvent tenus sur des livres à feuillets mobiles, une seule frappe de machine pouvant faire simul-

tanément plusieurs inscriptions sur des livres différents par décalque au papier carbone. C'est ainsi, par exemple, qu'un double de la feuille du livre d'échéances peut servir de bordereau pour la banque chargée des paiements.

En dehors de ces livres tenus par la plupart des commerçants, les commissionnaires devaient, jusqu'à une date récente, tenir obligatoirement le « registre d'exportation » afin de pouvoir bénéficier de l'exonération de taxe sur les affaires à l'exportation. La contexture de ce registre avait été déterminée par plusieurs arrêtés dont le dernier du 11 septembre 1926. Cependant, l'administration par une simple tolérance, avait admis que la production de ce registre pourrait ne pas être exigée si l'exportation pouvait être « établie d'une manière certaine » (Rép. Ministre Finances à M. Tillier, député. *J. O.* Ch. 8 janvier 1935, p. 19).

Le décret du 27 janvier 1937 a régularisé cette tolérance en stipulant, dans son article 20, que le registre spécial n'est obligatoirement tenu qu'« à défaut de comptabilité régulière permettant de dégager nettement les éléments exigés ».

Cette comptabilité régulière, le commissionnaire a grand intérêt à l'avoir extrêmement bien tenue. Comme tout commerçant, il court certains risques à ne pas avoir de comptabilité régulière en cas de mauvaises affaires et de contestations devant les tribunaux (19). Mais aussi, une comptabilité bien tenue lui permet d'être imposé sur les affaires en tant que commissionnaire, c'est-à-dire sur le montant de ses commissions comme nous le verrons dans la deuxième partie de notre étude. En outre, il pourra ainsi affronter sans

(19) Nous n'insistons pas sur les inconvénients qui peuvent découler du point de vue commercial, de l'absence ou de la tenue irrégulière des livres de commerce et en particulier des livres obligatoires. Cet examen déborderait le cadre de notre étude.

V. THALLER et PERCEROU, *op. cit.*, n° 191 et suivants.

crainte les investigations des diverses administrations financières qui ont maintenant un large droit de communication que nous allons étudier.

§ 2. — Le Droit de communication des administrations fiscales

Le commissionnaire, en rapport constant avec les diverses administrations fiscales, ne doit pas perdre de vue les droits que possèdent celles-ci pour contrôler la sincérité de ses déclarations au fisc. Ce contrôle administratif s'exerce par le droit de communication.

Celui-ci s'est développé en même temps que croissaient le nombre et l'importance des impositions qui frappent le commerçant et pour obvier à la fraude qui ne pouvait ainsi manquer d'en résulter.

Droit de communication de l'administration de l'Enregistrement. — C'est l'administration de l'Enregistrement qui, la première, a reçu certains droits de communication.

L'origine du droit de communication se trouve, en effet, dans la loi du 22 Frimaire an VII, articles 52 et 54 (art. 222 et 242 du code de l'Enregistrement). Elle stipule que les notaires, huissiers, greffiers et secrétaires des administrations centrales et municipales, les dépositaires des registres de l'état civil, ceux des rôles des contributions, et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics seront tenus de communiquer, sans déplacer, leurs répertoires et registres, aux fonctionnaires de l'Enregistrement.

Ce droit fut étendu, par le décret du 4 Messidor an XIII, (art. 97 du Code des valeurs mobilières) aux registres et minutes d'actes concernant les établissements publics, dont les

receveurs des droits et revenus des communes étaient dépositaires.

La loi du 5 juin 1850, relative au timbre des effets de commerce, des actions et obligations, et des polices d'assurances, prescrivit la communication aux préposés de l'enregistrement du registre à souche dont doivent être tirés les titres (Art. 16 et 28). Ces prescriptions sont reprises dans l'article 100 du Code des valeurs mobilières, ainsi que celles de la loi du 23 juin 1857, relative à la représentation des registres de transfert d'actions et d'obligations.

Les dépositaires des livres des magasins généraux sont tenus de les communiquer aux préposés de l'enregistrement par la loi du 28 mai 1858 relative aux négociations concernant les marchandises déposées dans les magasins généraux (Art. 224 du code de l'Enregistrement).

Par la loi du 13 mai 1863, art. 10, les préposés de l'enregistrement sont autorisés à prendre communication du registre à souche, duquel doivent être tirés les récépissés timbrés d'expédition ainsi que les pièces relatives aux transports qui y sont énoncés.

Au fur et à mesure de la nécessité qu'on était d'obtenir de nouvelles ressources fiscales, le droit de communication fut progressivement renforcé. Ainsi la loi du 23 août 1871, établissant des impôts nouveaux relatifs à l'enregistrement et au timbre, a élargi considérablement le droit de communication. En effet, l'art. 22 de cette loi (art. 225 du Code de l'Enregistrement) stipule que « les sociétés, compagnies, assureurs, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'enregistrement par les lois en vigueur, sont tenus de représenter auxdits agents leurs livres, registres, lettres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité ». La loi du 30 mars 1872 (art. 2) a étendu ce droit de commu-

nication aux registres de factage obligatoirement tenus par les entrepreneurs de transports effectuant des opérations de groupage.

D'autre part, la loi du 21 juin 1875 (art. 7) et le décret du 15 décembre 1875 relatif à son application astreignent les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assujettis aux vérifications de l'Enregistrement, à communiquer leurs documents aux agents de l'administration pour qu'ils s'assurent de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre.

De nombreuses lois postérieures ont encore élargi le droit de communication de l'Enregistrement (20). En particulier, l'article 10 de la loi du 27 février 1912 (art. 498 du code du Timbre) stipule que « les courtiers, les commissionnaires et toutes autres personnes astreintes à la tenue du répertoire » (21) sont tenus de le communiquer aux agents de l'administration.

Droit de communication de l'administration des Contributions indirectes. — C'est par l'article 75 de la loi du 5 ventôse an XII, et par les articles 3 et 4 du décret du 14 fructidor an XII, que l'administration des Contributions indirectes reçoit le droit de se faire communiquer par les entrepreneurs de voitures publiques « toute espèce de registres ». En outre, l'article 6 du décret du 13 août 1810, autorise les préposés « à vérifier les registres qui doivent être tenus par les entrepreneurs de messagerie et de roulage » pour vérifier les déclarations relatives aux objets confiés à ces commerçants et non réclamés dans un délai de six mois de l'arrivée à desti-

(20) V. Georges PUECH : *Le Droit de Communication de l'Administration des Douanes*, Thèse Paris, 1936, p. 10.

(21) Celles faisant commerce habituel de recueillir des offres et des demandes relatives à des marchés à terme ou à livrer de marchandises et denrées, dont le trafic est réglementé dans les bourses de commerce (Loi du 27 février 1912, art. 24).

nation. Plus tard, la loi du 26 mai 1878 art. 3, a imposé aux compagnies de transport la communication des registres et documents relatifs aux transports d'objets soumis à l'impôt.

Le droit de communication a été étendu ensuite, par l'art. 4 de la loi du 16 décembre 1897, aux industriels et commerçants en alcool dénaturé, puis par la loi du 9 juin 1921 aux fabricants de vinaigre.

L'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920, augmente encore le droit de communication de l'administration. Il dispose d'une façon générale que « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts et la recherche des omissions et des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses ».

Caractères du droit de communication des administrations fiscales. — Des termes généraux du texte, il découle que le droit de communication ouvert par la loi du 31 juillet 1920 possède trois caractères essentiels :

1^o Il est ouvert à toutes les administrations fiscales.

2^o Il s'applique à tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an. Observons déjà que, pour le commissionnaire, ce chiffre d'affaires est constitué par le « montant de ses commissions et autres profits définitivement acquis ». (Voir *infra*, p. 67).

3^o Ce droit de communication concerne le contrôle de tous impôts perçus par voie de déclaration.

Conditions d'exercice du droit de communication — Sanctions (22). — D'après la loi du 22 frimaire an VII, cette communication doit avoir lieu « sans déplacer ». C'est-à-dire que l'administration ne peut ni exiger du contribuable qu'il lui apporte ses pièces comptables, ni les emporter par ses agents, ni en exiger copie.

La sanction du refus de communication est une amende de 1.800 à 18.000 francs, décimes compris (Code du C. A., art. 178 et 181). En outre, la production des documents non communiqués peut être exigée au moyen d'une astreinte. Le refus de communiquer est d'abord constaté par un procès-verbal (C. art. 177) lequel sert de base à la contrainte. L'astreinte ne peut pas être inférieure à 100 francs sans décimes par jour de retard (C. art. 178). En cas de refus d'exécuter le jugement, l'administration doit faire un nouveau procès-verbal.

Du droit de communication ouvert aux administrations fiscales, on peut rapprocher le droit que possède le redevable de produire ses livres à l'appui de sa réclamation en matière de patente. C'est la loi du 15 juillet 1880, qui a spécifié dans son article 26 que « les patentés qui réclament contre la fixation de leurs taxes sont admis à prouver la justice de leurs réclamations par la représentation d'actes de société légalement publiés, de journaux et livres de commerce régulièrement tenus, et par tous autres documents (Code I. D., art. 302).

Droit de communication de l'administration des Douanes (23). — Par la nature des opérations qu'il effectue, le commissionnaire, qu'il agisse comme exportateur ou comme

(22) Le cadre de notre étude nous oblige à un examen rapide de la question. Voir ALLIX et LECERCLÉ : Les Droits d'Enregistrement, Paris, 1933, pp. 565 à 580.

(23) Pour des détails plus complets, v. Georges PUECH : Le droit de communication de l'administration des Douanes. Thèse, Paris, 1936.

importateur, est souvent amené à être en contact avec l'administration des Douanes. Pour cette raison, nous croyons utile d'attirer l'attention sur les droits actuels de cette administration qui ont reçu dernièrement une grande extension.

C'est l'article 17 de la loi de finances du 28 décembre 1895 qui a institué le droit de communication pour l'administration des douanes en autorisant « les employés supérieurs et receveur des douanes » à exiger, dans les gares de chemins de fer, la communication des papiers et documents de toute nature relatifs au transport et au dépôt des marchandises.

La loi du 1^{er} mai 1905, a permis à la douane de poursuivre et prouver les délits et contraventions, même sans aucune saisie. Mais le droit de recherche était toujours limité aux écritures des gares de chemins de fer, ce qui suscitait de fréquentes difficultés. Ce n'est que par les lois du 25 juin 1920, du 30 avril 1921, et du 13 juillet 1925 que les commissionnaires, tous intermédiaires et tous entrepreneurs de transports, furent astreints à la tenue de répertoires pour les déclarations de douane qu'ils font pour le compte de tiers. Ces répertoires doivent être tenus pendant trois ans à la disposition du service des douanes.

Mais il apparut que ces textes ne permettaient pas de dépister les fraudes. En effet, les transitaires déclarant en douane, lorsqu'ils commettaient des irrégularités, faisaient concorder leurs écritures avec leurs déclarations et avec les répertoires imposés par la loi.

Les recherches que pouvait faire le service des douanes chez tout commerçant, en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, ne lui permettaient que de contrôler les écritures des auteurs des déclarations fiscales. Le service était donc désarmé pour examiner les écritures du destinataire réel

lorsque la déclaration en douane était faite par un commissionnaire opérant pour le compte de ce dernier.

C'est pour remédier à cet état de choses, que l'art. 2 du décret-loi du 12 juillet 1934, pris en application de l'art. 1^{er} de la loi du 6 juillet 1934, réglemente le droit de recherche du service des douanes en étendant son champ d'action.

Ces textes ont été repris dans les articles 489 à 492 du Code des Douanes. Ils permettent à la Douane de faire des recherches, non seulement chez les commissionnaires en douane déclarant pour le compte d'un commerçant, mais encore de se faire communiquer les écritures des destinataires réels (24) ou expéditeurs effectifs en France.

Communication des écritures des commissionnaires en douane — Le répertoire. — L'obligation de la tenue de répertoires annuels cotés et paraphés (25) a été instituée, pour les commissionnaires et transitaires, par l'article 77 de la loi du 25 juin 1920. Ils doivent être conservés, ainsi que les autres pièces afférentes aux opérations, pendant trois ans à compter de la date de l'enregistrement des opérations en douane correspondantes. L'article 13 de la loi du 30 avril 1921 a spécifié que tous les intermédiaires sont assujettis à répertorier les déclarations en douane qu'ils font pour le compte de tiers.

Par conséquent, comme tout intermédiaire, le commissionnaire en marchandises qui fait des déclarations en douane pour le compte de ses clients, doit répertorier ses opérations. Le modèle du répertoire est annexé au décret du 10 septembre 1920, qui en a réglementé la contexture. Pour des raisons de

(24) Pour la définition du destinataire réel, voir *infra* p. 37.

(25) L'art. 492, §§ 2 et 3 du Code des Douanes, spécifie que le visa du répertoire est donné par le juge de paix du canton du domicile de l'intéressé.

nécessité pratique, l'administration a d'ailleurs apporté de la souplesse dans l'application du décret : elle se contente d'un répertoire sommaire annexé à la décision administrative n° 467 du 20 février 1929, à condition qu'on puisse lui présenter un dossier commercial complet de chaque opération répertoriée. Ce dossier comprend : les feuilles d'expédition, la correspondance échangée avec les clients, et le détail des droits, taxes et frais de douane.

L'administration des Douanes admet de plus que, lorsque le déclarant en douane se fait représenter par un de ses employés, il n'y a pas, à proprement parler, recours à intermédiaire ; mais elle est fondée à demander dans ce cas la présentation d'une procuration régulière.

L'inscription au répertoire doit être faite suivant les règles formulées par l'instruction publiée en annexe du décret du 10 septembre 1920, qui prescrit « d'inscrire les opérations au fur et à mesure de leur accomplissement et avant dépôt des déclarations ». Cependant, l'administration tolère l'inscription par séries d'envois, et donne certaines facilités pour la tenue du répertoire. C'est ainsi qu'elle admet la tenue : soit d'un répertoire distinct pour chaque bureau où les opérations sont fréquentes ; soit de deux répertoires, l'un avec série de numéros pairs, l'autre avec série de numéros impairs.

Le droit de recherche de l'administration des Douanes ne s'étend pas seulement au seul répertoire. En effet, l'article 489 du Code des douanes (26) stipule que :

(26) Reprenant les dispositions de l'art. 9 du décret-loi du 12 juillet 1934. Avant ce décret, la Cour de Cassation, par arrêt du 10 mars 1927, avait décidé que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 (voir *supra*, p. 32) avait pour but d'assurer le contrôle et la perception de tous impôts *perçus sur la déclaration* du contribuable. Par conséquent, on pouvait en déduire que l'administration des Douanes n'était fondée à faire ses recherches que chez le déclarant, ce qui limitait considérablement son champ d'action. D'autre part, l'administration des Douanes

« Les employés supérieurs, contrôleurs en chef, vérificateurs principaux et receveurs peuvent exiger la communication des papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service :

4^o Chez les commissionnaires et transitaires.

Les divers documents visés ci-dessus doivent être conservés par les intéressés pendant un délai de trois ans à compter de la date de l'envoi des colis pour les expéditeurs, et à compter de la date de réception pour les destinataires ».

Le commissionnaire en marchandises agissant en douane, même occasionnellement, pour le compte de ses clients, doit donc se conformer strictement aux obligations qui découlent de ce texte. Il doit, par conséquent, tenir régulièrement toutes ses écritures et, en particulier, les livres de commerce qui sont à la base de sa comptabilité et dont nous avons donné une brève étude en tête de ce chapitre.

Nous aurons l'occasion, dans la III^e partie de notre ouvrage, d'étudier quelques difficultés rencontrées par un commissionnaire dans ses rapports avec l'administration des Douanes. Ces difficultés proviennent bien souvent de différences d'interprétation dans la définition de certains termes employés par les textes législatifs ou réglementaires régissant l'administration des douanes. Bornons-nous pour l'instant à en donner quelques exemples.

Contestations sur l'origine et la provenance. — Les contestations sur l'origine et la provenance ne sont pas rares avec l'administration des douanes et les infractions correspondantes sont sévèrement réprimées.

avait fait appel au concours d'autres administrations fiscales pour obtenir des renseignements que celles-ci pouvaient recueillir pour elle chez les redevables, mais la légalité de ce procédé avait été contestée.

En effet, l'art. 635 du Code des douanes stipule : « Est passible de la confiscation des marchandises et d'une amende égale à leur valeur, mais sans pouvoir être inférieure à 500 francs, toute déclaration inexacte quant à l'origine et à la provenance des marchandises et tendant à éluder un droit de douane. Le contrevenants peuvent être, en outre, condamnés à une peine d'emprisonnement de trois jours à un mois » (27).

Sur le sens du mot *origine*, aucune difficulté ne s'est jamais élevée. L'origine d'une marchandise est le lieu où elle a été récoltée (produit naturel), ou fabriquée (produit manufacturé). Des règles précises, contenues dans le décret du 6 octobre 1926, déterminent l'origine des marchandises produites dans un pays et ouvrées dans un autre.

On trouve par contre, plusieurs définitions de la provenance. Le n° 54 des « Observations préliminaires du tarif des douanes » (édition de 1921) dispose que : « le pays de provenance est celui d'où la marchandise a été importée en droiture ».

Or, en 1923, était insérée dans les formules officielles de déclaration d'importation la définition suivante de la provenance à mentionner dans la colonne 11 de la formule : « Pays où la transaction commerciale avec la France a été effectuée » (28).

Un importateur, s'appuyant sur cette dernière définition, avait déclaré des marchandises comme provenant du pays où elles avaient été chargées en droiture, fut poursuivi par la Douane et condamné, par le tribunal correctionnel de la Seine, pour fausse déclaration, au paiement de la valeur des

(27) Sauf en cas de fautes personnelles, la peine d'emprisonnement n'est pas applicable aux commissionnaires en douane agréés. (Décret-loi du 30 octobre 1935, art. 7).

(28) La douane a expliqué ensuite que le terme « provenance » porté sur les imprimés de déclaration ne devait s'entendre pour sa compréhension que du point de vue de la statistique commerciale.

marchandises pour tenir lieu de leur confiscation ; à une amende égale à leur valeur, et à l'emprisonnement. (Trib. corr. Seine, 10^e Ch., 30 avril 1932 ; *La Loi*, 15 sept. 1932.)

A la suite de l'émotion provoquée dans les milieux d'importateurs par cette condamnation injustifiée, la commission des douanes de la Chambre fut alertée, et son président M. Hymans déposa une proposition de loi n° 1134 tendant à préciser le sens des termes « origine » et « provenance » en matière de douane. Son texte précise que : « Le pays d'origine est celui où la marchandise a été récoltée ou fabriquée. Le pays de provenance est celui où la marchandise se trouvait lorsqu'elle a fait l'objet de la transaction commerciale qui lui a donné le territoire français pour destination. Toutefois, pour les marchandises expédiées avec connaissance à ordre, le pays de provenance est celui où s'est effectué le chargement avec ledit connaissance ». Le texte ajoute : « Les définitions données dans les deux alinéas qui précèdent ont un caractère interprétatif ».

Cette proposition de loi a été rendue caduque par la fin de la législature ; il est à souhaiter vivement qu'elle soit reprise pour éviter de nouvelles difficultés.

Le sens du terme « destinataire réel » peut également donner lieu à des controverses.

Le « destinataire réel » au point de vue douanier. — L'article 1^{er} du décret-loi du 12 juillet 1934 a spécifié, par modification de l'art. 72 du Code des douanes, que : « Les déclarations doivent contenir... à l'importation : le nom, la profession et le domicile du destinataire réel » (29).

(29) Avant ce texte, l'art. 25 de la loi du 28 avril 1916 imposait l'obligation de l'indication du destinataire sur les déclarations pour les frontières de terre et le décret du 11 novembre 1916 l'avait étendue à tous les bureaux. Mais la va-

Que faut-il entendre par destinataire réel ? Remarquons d'abord qu'il n'y a pas toujours identité entre le destinataire à indiquer sur la déclaration et celui chez qui ira en définitive la marchandise. Donnons un exemple : un commissionnaire, couvert par des ordres préalables fait venir de Tchécoslovaquie un wagon en vrac d'articles en faïence, marchandise devant être répartie par ses soins entre ses divers clients. Dans la déclaration en douane, il sera bien obligé de se déclarer comme destinataire réel, alors qu'en définitive cette marchandise ne lui est pas destinée.

Ce qui importe, en réalité, c'est que la désignation du destinataire sur la déclaration permette au service d'obtenir ultérieurement tous éclaircissements sur le contrat d'achat des marchandises dont il s'agit. C'est ce qu'admet l'administration des douanes dans ses instructions qui déclarent : « rien ne s'oppose à ce que les maisons de négoce, représentants ou tous autres, pour le compte desquels à défaut d'acquéreur immédiat, ont été effectuées les opérations de douane, soient désignés comme destinataires réels, sauf à eux à reprendre l'opération dans leur comptabilité propre ».

De même, l'administration des douanes a admis récemment que le déclarant indique comme destinataire réel l'acheteur en France du produit importé, sans avoir à rechercher si cet acheteur recevra effectivement la marchandise (30). Mais, pour éviter tout abus, l'intéressé doit alors produire, en original ou en copie authentifiée par le service, la facture dûment légalisée de la dernière vente conclue à l'étranger à destination de la France.

leur légale de ce décret était discutable, et d'autre part, le texte du décret du 11 novembre 1916 n'avait pas été codifié en 1926. De plus, il n'était susceptible d'aucune sanction pénale.

(30) Décision administrative n° 686 du 13 février 1936. *Annales des douanes*, 1936, p. 133.

Pénalités. — L'omission de la tenue du répertoire des opérations douanières et le refus de communication de pièces sont sanctionnées par l'article 491 du Code des douanes, reprenant l'art. 77 de la loi du 25 juin 1920. Cette infraction est punie d'une amende de 500 francs, décimes en sus, par assimilation avec l'opposition à l'exercice des fonctions des préposés des Douanes (31).

L'obligation d'indiquer le destinataire réel est sanctionnée par l'article 835 du Code des Douanes (décret-loi du 12 juillet 1934, modifié par décret-loi du 30 octobre 1935). La sanction consiste en la confiscation et en une amende de 100 francs si le droit afférent aux marchandises s'élève à 12 francs et au dessus. Constatée après enlèvement des marchandises, l'infraction est punie d'une amende de 6.000 francs par colis ou par tonne, s'il s'agit de marchandises emballées.

Responsabilité du déclarant en matière de douane. —

Le commissionnaire qui déclare de la marchandise en douane ne doit pas perdre de vue que l'article 560 du Code des douanes dispose : « La confiscation des marchandises saisies pourra être poursuivie et prononcée contre les préposés à leur conduite, sans que la Régie soit tenue de mettre en cause les propriétaires, quand bien même ils lui seraient indiqués... »

C'est donc le déclarant qui, pour la douane, est censé être propriétaire. Et le déclarant ne peut-être que celui qui présente matériellement la marchandise ; il doit assumer personnellement l'entière responsabilité de son acte (32).

Cette considération, jointe au fait que certains commerçants peu scrupuleux avaient frustré considérablement le

(31) On entend par opposition à fonctions tout fait positif ou négatif ayant pour objet ou pour conséquence de mettre obstacle à l'exercice des préposés.

(32) Cass. Civ., 24 octobre 1922. Sirey, 1923, 1, 106.

Trésor dans l'affaire des fraudes du Havre, a décidé le gouvernement à prendre le décret-loi du 30 octobre 1935 qui réglemente la profession de commissionnaire en douane.

§ 3. — Le Commissionnaire en marchandises et les opérations en douane (33)

Certains commissionnaires en marchandises possèdent un bureau d'importation bien organisé et sont outillés pour faire par eux-mêmes les opérations de déclaration en douane.

Or, le décret-loi du 30 octobre 1935 a réglementé la profession de commissionnaire en douane. Ce décret a eu pour but, dit le rapport au Président de la République : « la protection des importateurs, l'intérêt du Trésor, et même l'intérêt bien compris des transitaires honnêtes ».

D'après l'article premier de ce décret : « Nul ne peut faire profession d'accomplir pour autrui des formalités de douane concernant la déclaration en détail des marchandises s'il n'a été agréé comme commissionnaire en douane ». Le décret du 16 avril 1936 a fixé le statut des commissionnaires en douane agréés. L'article premier de ce décret stipule : « Sont considérés comme commissionnaires en douane et soumis comme tels aux prescriptions édictées par le décret-loi du 30 octobre 1935, toutes personnes ou sociétés faisant profession d'accomplir pour autrui les formalités de douane concernant la déclaration en détail des marchandises, que cette profession soit exercée à titre principal ou à titre accessoire et quelle que soit la nature du mandat à elles confié ».

Ajoutons que le décret-loi du 30 octobre 1935 institue, d'une part une Chambre de discipline dont le règlement est

(33) V. Jacques FRESCO : De la Commission en Douane. Thèse Paris, 1936.

approuvé par le ministre des finances et le ministre du commerce (art. 3) (34) ; d'autre part, il crée une fonds de garantie qui couvre, à l'égard de l'administration des douanes, les créances du Trésor à l'encontre des commissionnaires en douane agréés et de leurs cautions (art. 8). Il prévoit également que les frais et commissions à percevoir font l'objet de tarifs homologués par le ministre du commerce.

Des textes des deux décrets précités, il résulte clairement que le commissionnaire en marchandises, qui opère en son propre nom, mais pour le compte de ses clients, peut et doit être agréé par l'administration pour pouvoir effectuer des opérations en douane.

Sans entrer dans l'étude approfondie de cette réglementation, rappelons-en succinctement les dispositions. Les formalités à accomplir pour obtenir l'autorisation de l'administration varient suivant qu'il s'agit d'opérations habituelles ou d'opérations occasionnelles.

a) **Opérations habituelles.** — Une demande d'agrément sur papier timbré doit être adressée sous pli recommandé au ministre des finances, direction générale des douanes. Elle doit être accompagnée de différentes pièces justifiant de l'état civil, de la moralité, de l'attestation du pétitionnaire qu'il possède en France un établissement où seront conservés les documents douaniers, et d'un certificat d'inscription au registre du commerce (décret du 16 avril 1936, art. 3).

Le ministre des finances statue après avis de la chambre de discipline et d'un comité consultatif (décret-loi du 30 octobre 1935, art. 2).

(34) Les modalités des élections à cette chambre de discipline ont été fixées par arrêté du 3 juin 1936.

b) **Opérations occasionnelles.** — L'article 2 du décret du 16 avril 1936 indique les formalités à accomplir. Elles sont analogues à celles exigées pour la demande d'agrément. Mais dans sa demande le postulant doit préciser :

- a) Le motif et la durée de l'autorisation demandée ;
- b) La nature des opérations de douane à effectuer ;
- c) La nature des marchandises auxquelles elle s'appliquera ;
- d) La situation des bureaux par lesquels s'effectueront les opérations.

L'autorisation spéciale obtenue n'implique l'adhésion ni à la chambre de discipline, ni au fonds de garantie.

CHAPITRE II

DE DIVERS IMPOTS QUI FRAPPENT LE COMMISSIONNAIRE

Nous venons de voir que le commissionnaire, comme tout commerçant, est astreint à tenir des livres de commerce, et que, dans certains cas, il doit posséder, en outre, certains livres spéciaux tels que le livre d'exportation et le répertoire d'opérations douanières.

De même, en matière d'impositions, le commissionnaire est soumis, d'une part, aux impôts qui frappent la généralité des commerçants et suivant les mêmes règles que ceux-ci ; d'autre part à la taxe sur les affaires pour laquelle il bénéficie d'un régime particulier.

Nous passerons donc maintenant en revue dans le présent chapitre les divers impôts qui frappent le commissionnaire et qui ne présentent à son égard aucun caractère spécial.

Nous insisterons un peu plus sur la patente au regard de laquelle le commissionnaire est placé, par le classement de sa profession, dans une situation peu favorable. Nous donnerons également quelques indications sur la taxe dite « redevance instituée par la loi sur l'emploi obligatoire des mutilés de guerre » : celle-ci est un véritable impôt, et nous avons eu l'occasion d'en apercevoir les abus au sujet d'un cas d'espèce déterminé.

§ 1^{er}. — La Patente.

La Patente frappe le commissionnaire comme tout commerçant. Cependant, ainsi que nous le verrons, elle le touche très

fortement en raison du classement attribué à cette profession.

Historique. — Créée par la Constituante, par la loi des 21-27 mars 1791, pour compenser la suppression des anciens droits de maîtrise et de jurande, supprimée par la Convention, la patente fut rétablie presque aussitôt. Depuis, de nombreuses lois sont venues la réglementer.

La loi du 15 juillet 1880, modifiée sur certains points de détail, domine encore la matière. Suivant les termes de l'article 1^{er}, la patente frappe « tout individu français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non comprise dans les exceptions déterminées par la loi ».

La loi du 31 juillet 1917, taxant les revenus professionnels, a supprimé la patente comme impôt d'Etat, mais l'a laissée subsister comme imposition locale. Depuis cette date, son poids n'a cessé de s'aggraver par suite des centimes additionnels.

Le procès de cette imposition disproportionnelle et injuste n'est plus à faire (1).

Tarif des patentes: droit fixe et droit proportionnel.

La patente comporte un droit fixe et un droit proportionnel.

Le droit *fixe* fait l'objet des tableaux A. B. C. et le droit *proportionnel* fait l'objet du tableau D, annexé à la loi du 15 juillet 1880 (2).

(1) Des exemples d'injustice flagrante sont fournis par M. E. ALLIX dans son traité de Science des finances (Edition de 1927 p. 554).

(2) En réalité, l'imposition des patentes procède de la méthode des indices et d'une manière assez complexe :

D'après le système en vigueur, on peut les grouper sous les rubriques suivantes:

1° La nature de la profession :

Tableau A : 8 classes ;

Tableau B : dans l'ordre alphabétique :

Tableau C : 5 parties :

2° 3° 4° pour les professions industrielles ;

Dans le tableau A, le droit fixe est basé sur deux éléments ; la nature de la profession et la population du lieu.

Dans les tableaux B et C, on tient compte du chiffre du personnel ou de l'importance de l'outillage.

C'est dans le *tableau B* que se trouve classée la profession de « commissionnaire en marchandises » (3) ; ceux-ci sont ainsi classés dans le même tableau que les grands magasins. Le droit proportionnel d'après le *tableau D* est calculé pour les *commissionnaires* au 1/10^e du *loyer* alors que beaucoup de professions similaires sont taxées au vingtième du loyer. Du fait de l'augmentation des loyers et de l'augmentation des centimes additionnels, l'impôt de la patente, perçu comme imposition locale dépasse souvent le montant total des loyers (4).

1° 5° pour les professions commerciales.

2° La population de la commune d'après le décret de dénombrement.

3° Eléments particuliers existant dans la commune ; p. ex. : l'existence d'un entrepôt réel des douanes influe sur certaines professions du tableau B, où est classé le commissionnaire.

4° Eléments divers concourants à l'exercice de la profession :

- a) valeur locative des locaux ;
- b) moyens matériels de production.
- c) personnel employé.

5° Conditions commerciales d'exercice de la profession (gros, 1/2 gros, détail).

6° Résultats de la profession.

7° Pluralité d'établissements.

V. Jean VILLOT. La réforme de la Contribution des Patentes (thèse Paris, 1935).

(3) Voir p. suivante extrait des tableaux tiré de l'ouvrage de André RAGONNEAU : Loi et tarif des Patentes, Paris, 1931, concernant les commissionnaires en marchandises.

(4) Voir Bulletin Mensuel, n° 436, septembre 1931, de la Chambre des Négociants-commissionnaires et du Commerce d'Exportation.

Extrait des tableaux A et B
concernant la Patente pour les Commissionnaires.

(Tableau extrait de Loi et Tarif des Patentes par André RAGONNEAU, Paris 1931)

Commissionnaire en marchandises lorsqu'il s'entremet seulement pour la vente aux marchands détaillants et aux consommateurs. A 4^o 30^e
 Commissionnaires en marchandises Tab. B 10^e

	Taxe	
	Déterminée	Par personne employée (1)
A Paris	400	20
Dans les villes de :		
50.001 âmes et au-dessus.	300	15
30.001 à 50.000 âmes et 15.001 à 30.000 âmes, qui ont un entrepôt réel	200	10
15.000 âmes et au-dessous, qui ont un entrepôt réel.	150	8
Dans toutes autres communes. . .	75	5

La taxe par employés est doublée lorsque le nombre des employés dépasse 200 et triplée lorsqu'il dépasse 1.000 (Loi du 17 juillet 1889, art. 2).

Si les opérations que font les commissionnaires en marchandises ou auxquelles ils prêtent leur entremise ont pour objet habituel la vente aux marchands détaillants et aux consommateurs, les droits de patente seront ceux de la 4^e classe du tableau A.

(1) Employés, en sus du nombre de 5, aux écritures, aux caisses à la surveillance, aux achats et aux ventes intérieures ou extérieures.

(Cette formule est consignée en tête du cadre du tableau B annexé à la loi du 15 juillet 1880 et aux lois subséquentes. On a dû la répéter, par conséquent, dans la présente nomenclature pour les professions du tableau B auxquelles elle s'applique, alors même que certaines des catégories d'employés dont elle contient l'énumération ne concourent pas à l'exercice de ces professions.)

Les commissionnaires, en effet, en raison de la nature de leurs affaires, sont dans l'obligation d'avoir de vastes locaux :

Il leur faut, bien souvent, des salles d'échantillons où les clients peuvent effectuer leurs achats et aussi des salles où les fabricants soient susceptibles de venir présenter leurs collections. D'autre part, il leur faut beaucoup de place pour réceptionner les marchandises, les examiner, les conserver jusqu'au moment de l'expédition. Les emballages, avec les produits stockés qu'ils nécessitent (caisses, paille, fibre, etc...) et les emplacements qui sont nécessaires pour les effectuer, augmentent encore l'étendue de la surface nécessaire à l'exercice de la profession du commissionnaire.

C'est sans doute, faute de réfléchir à ces considérations que l'Administration fiscale a classé les commissionnaires au Tableau B, avec les agents de change, les assureurs maritimes, les banquiers, les marchands de diamants et de pierres fines, toutes professions qui ne nécessitent pas des locaux aussi vastes et, par conséquent, un loyer aussi élevé.

Il est à remarquer d'ailleurs, que certaines maisons étrangères, après avoir été clientes de commissionnaires exportateurs, ont établi à Paris des maisons d'achat. Elles sont taxées d'après le tableau A (loi du 8 août 1890, art. 32) et au droit proportionnel du 1/20^e du loyer, sous la définition suivante : « Celui qui tient une maison d'achats de marchandises diverses destinées à l'approvisionnement d'un ou plusieurs établissements de vente qu'il exploite à l'étranger ou aux colonies ».

Exemple. — Supposons une maison importante de commission ayant un loyer de 300.000 francs avec 300 employés.

Elle sera taxée comme suit :

10 % de la valeur locative 300.000.	30 000 fr.
Droit fixe.	400 —
Taxe sur 295 employés au delà de 5 : 295×20 . .	5.900 —
Total imposable. . . .	<u>36.300 fr.</u>

En raison des centimes additionnels, ce total est

à multiplier par un taux de 9,11, à Paris, pour

1936, soit. 330.693 —

Montant auquel il y aura lieu d'ajouter la contri-

bution pour frais de bourse et de chambre de

commerce, anciens droits à multiplier par un

taux de 0,2546 pour Paris en 1936, soit. . . 9.442 —

Soit un droit de patente total, bien supérieur à

la valeur du loyer, de 340.135 fr.

Depuis longtemps la réforme des patentes est à l'ordre du jour.

Déjà, dans un discours qu'il prononçait le 11 février 1908, à l'occasion de l'examen par la Chambre des Députés, du projet de loi portant création des impôts sur les revenus, M. Cail-
laux, alors Ministre des Finances, portait sur la contribution des patentes un jugement sévère : « Nous voyons tant de contradiction, tant d'incertitude, tant de confusion, et, je peux bien le dire, tant d'incohérence dans les taux différents auxquels nous arrivons, qu'il nous est impossible de dégager une loi générale et que, pour résumer ma pensée, l'impôt des patentes est le plus inégal, le plus injuste de nos impôts, et celui qui avant tout, appelle une réforme ».

Comme nous l'avons vu, la réforme que souhaitait M. Cail-
laux a été partiellement réalisée par la loi du 31 juillet 1917, qui a supprimé la patente en tant qu'impôt d'Etat, à compter du 1^{er} janvier 1918. Mais depuis cette date, elle est conservée

« provisoirement » comme imposition locale. Et jamais elle n'a pesé plus lourdement sur les commerçants en général et sur les commissionnaires en particulier.

L'impôt de la patente sur l'habitation a été supprimé en principe par la loi du 16 avril 1930, article 65. Cette réforme, remise d'année en année, a effectivement été réalisée à compter du 1^{er} janvier 1935.

Le *projet de loi* 4914 portant réforme des finances départementales et communales n'améliore pas -- bien au contraire -- le régime des commissionnaires au regard de la patente. Sans entrer dans les détails de ce projet de réforme, signalons qu'il laisse subsister :

1^o Un *droit proportionnel* établi sur la valeur locative (art. 48). Ce droit proportionnel est fixé pour les professions du tableau A au dixième (art. 61) et celles du tableau B au tiers (art. 63).

2^o Un *droit fixe* applicable suivant les article 59 et suivants.

Le droit fixe est multiplié par un taux fixé par les conseils locaux.

Tout compte fait, de nombreux commissionnaires seraient encore plus lourdement imposés à la patente que sans la réforme (5).

C'est pour cette raison que la Chambre des négociants-commissionnaires et du commerce d'exportation a demandé dès 1931, à ses membres, d'apporter leurs efforts :

1^o A obtenir que leur profession soit classée au tableau A, 3^e classe, c'est-à-dire assimilée au courtier de marchandises (opérations en gros).

2^o A agir auprès de leurs représentants au Parlement afin

(5) V. Bulletin Mensuel, n° 456, sept. 1931, de la Chambre des négociants-commissionnaires et du commerce d'exportation, où des exemples pratiques sont indiqués.

qu'on inscrive dans la loi qu'en aucun cas, le montant total des contributions de la patente ne puisse dépasser le montant du loyer professionnel.

Il est à remarquer d'autre part, que l'administration soutenue par le Conseil d'Etat, tend à élargir le champ d'application de la patente. C'est ainsi que, depuis 1932, l'administration des Contributions directes réclame un supplément de droits aux patentables qui remettent leur voiture dans un garage, même s'ils ne disposent pas à cet effet d'un emplacement fixe.

Ceci, contrairement à une doctrine antérieure confirmée par une réponse ministérielle à M. Lecoinge, député (J. O. du 18 fév. 1927) où il était spécifié que les droits proportionnels de patente ne sont dûs que dans le cas où un emplacement fixe est réservé en permanence.

En effet, par un arrêt du 12 juillet 1929 (Lebras), le Conseil d'Etat a décidé que le droit proportionnel est dû lorsque le redevable ne dispose pas, à titre privatif d'un emplacement déterminé, dès lors qu'il s'agit d'une occupation à titre permanent et non accidentel.

De même, à la date du 27 février 1931, le Conseil d'Etat a décidé que le commissionnaire de transport qui gare d'une façon constante les voitures qui servent à l'exercice de sa profession chez deux garagistes, est passible du droit proportionnel de patente sur la valeur de location des garages, nonobstant le fait qu'il ne lui soit pas réservé d'emplacement fixe pour garer ses voitures.

Pour remédier à cette situation, une proposition de loi spéciale a bien été déposée en 1932 par M. Charles, député, (J. O. du 4 août 1932, p. 179, annexe 6306) ; malheureusement cette proposition est devenue caduque du fait de la fin de la législature.

§ 2. — Impôt sur les bénéfices commerciaux.

Origine et assiette de l'impôt. — Cet impôt a été créé par la loi du 31 juillet 1917, qui a supprimé d'autre part, comme nous l'avons vu, la patente comme impôt d'Etat.

Il est dû sur les bénéfices réalisés en France par toutes les personnes qui exercent une profession commerciale au sens du code de Commerce et même une profession analogue aux professions juridiquement commerciales.

Le commissionnaire est assujetti à cet impôt, soit qu'il opère sous son nom, soit qu'il ait constitué une société. Le cadre de notre étude nous oblige à un exposé rapide. Nous nous bornerons donc à quelques considérations pratiques.

L'impôt est perçu sur les bénéfices réalisés l'année précédente, ou sur ceux de la période de douze mois qui a servi de base au dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile. Le bénéfice net est déterminé par le résultat d'ensemble des opérations de toute nature y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif.

Charges déductibles. — D'après l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt porte sur le bénéfice net « après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages ».

Les *charges déductibles* comprennent donc :

- 1^e Le *loyer payé*, ou le revenu net cadastral si les locaux appartiennent à l'exploitant.
- 2^e Les *amortissements* réellement effectués, dans la limite où ils sont normaux.
- 3^e Les *intérêts* servis aux associés sur les sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur part de capital.

- 4^e Les *impôts*, y compris l'impôt foncier, à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice.
- 5^e Les *provisions* constituées pour faire face à des pertes ou charges bien précisées et très probables.
- 6^e Les *revenus des valeurs et capitaux mobiliers* atteints par l'impôt cédulaire sur le revenu des capitaux mobiliers ou exonérés de cet impôt, après imputation à ce montant d'une quote-part forfaitaire des frais généraux égale à 5% du montant de ces revenus.

Déclaration. — La déclaration doit être faite *avant le 1^{er} mars*. Le délai est étendu jusqu'au 31 mars pour les personnes ou sociétés qui closent leur exercice comptable au 31 décembre de l'année précédente. La renonciation au forfait doit être faite, s'il y a lieu, avant le 31 janvier.

A la déclaration doivent être joints : le résumé du compte profits et pertes, le relevé des amortissements et des provisions en précisant leur objet, et une copie du bilan. En outre, pour les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, une copie des documents à remettre à l'enregistrement.

Le *déficit d'exploitation* étant considéré comme une charge de l'exercice suivant, le report est possible en cas de non-résorption sur les bénéfices jusqu'au 5^e exercice (décret-loi du 30 octobre 1935) (6). Le déficit doit être déclaré dans les mêmes conditions que le bénéfice.

Le *forfait* n'est accepté que pour un chiffre d'affaires inférieur à 40.000 francs. Rappelons que, pour le commissionnaire, le chiffre d'affaires s'entend du montant de ses commissions. Le montant du bénéfice forfaitaire est évalué par le contrôleur.

(6) V. l'analyse de ce décret dans le *Dalloz hebdomadaire* de 1936, n° 2.

Calcul de l'impôt. — Le taux est fixé à 12% (loi du 6 juillet 1934, art. 2) ; toute fraction de bénéfice inférieure à 100 francs étant négligée. Le taux est réduit de moitié pour les particuliers ou les associés en nom collectif dont le bénéfice imposable ne dépasse pas 10.000 francs. Pour ces mêmes redevables, le bénéfice n'est taxé que pour moitié s'il ne dépasse pas 5.000 francs.

Les réductions pour charges de familles sont de 10% du montant de l'impôt pour chacun des 2 premiers enfants à charge ; 30% pour chaque enfant à charge à partir du troisième, avec un maximum de réduction de 800 francs par enfant à charge.

Sanctions. — En cas de défaut ou de retard dans la déclaration, le redevable est imposé d'office ; l'impôt est majoré de 25%. En cas de bénéfices dissimulés, l'impôt est doublé sur le montant de ces bénéfices non déclarés si la dissimulation dépasse 1/10 du bénéfice imposable ou la somme de 20.000 francs.

En cas de désaccord sur le montant du forfait, le litige est soumis à une commission consultative puis, s'il y a lieu, à une commission d'appel (7).

Taxe sur les bénéfices non distribués et sur les réserves des sociétés par actions ou à responsabilité limitée. — La loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936 a institué :

a) Un *prélèvement exceptionnel* sur les réserves susceptibles d'être dégagées à la clôture de l'exercice 1935 (art. 23) ;

(7) Cette commission a été instituée par l'art. 19 de la loi du 31 décembre 1936. Sa composition donne toute garantie d'impartialité aux redevables. La même loi (art. 21) a modifié la composition de la commission consultative en cas de taxation sur le bénéfice réel, en spécifiant en outre, qu'il y aurait désormais une seule commission par département. V. Dalloz hebdomadaire du 26 janvier 1937 : notes fiscales.

b) *Une taxe annuelle* sur les bénéfices non distribués à partir du 1^{er} janvier 1937. (Art. 22).

a) **Prélèvement exceptionnel.** — Le taux du prélèvement sur les réserves est de 2%.

Les réserves imposables sont celles « susceptibles d'être dégagées de l'examen des divers postes du passif ou de l'actif des bilans afférents à l'exercice clos en 1935 ».

Le prélèvement ne porte que sur les réserves provenant des opérations faites en France.

L'exemption est totale pour les sociétés n'ayant pas plus de 5 ans d'existence au 1^{er} janvier 1936. D'autre part en fait, l'exemption à la base de 5 millions rend ce prélèvement applicable seulement à un nombre très limité de sociétés.

b) **Taxe annuelle sur les bénéfices non distribués.** — Cette taxe est additionnelle à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont elle suit les règles d'établissement et de contentieux (Art. 27).

Elle est dûe à partir du 1^{er} janvier 1937 (art. 22) ; par conséquent, les bénéfices non distribués de l'exercice clos en 1936 sont imposables.

Assiette. — La taxe est assise sur le bénéfice non distribué. Celui-ci est égal à la différence entre le bénéfice net annuel qui a servi de base à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, y compris les revenus fonciers et mobiliers, et le montant des sommes, qui prélevées sur ce bénéfice et distribuées aux actionnaires, ont été taxées à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou ont été légalement exonérées de cet impôt.

Taux. — Le taux est de 4%, sans aucun abattement à la base.

Une disposition qui intéresse tout particulièrement les sociétés de commission, est celle prévue par l'alinéa 4 de l'art. 22

qui dispose que pour les sociétés se livrant à l'exportation de denrées ou marchandises, il est retranché de la base d'imposition un abattement calculé en lui appliquant la proportion entre le chiffre des affaires d'exportation réalisées par les établissements exploités en France et le chiffre d'affaires total de ces établissements.

§ 3. — Impôt général sur le revenu.

Comme toute personne ayant son domicile, ou une résidence habituelle en France au 1^{er} janvier, le commissionnaire est assujetti à cet impôt.

La loi du 31 décembre 1936 en a remanié considérablement le taux, aussi croyons-nous utile d'indiquer très brièvement les règles essentielles actuelles de sa perception.

Déclaration. — La déclaration doit être faite dans les mêmes délais que ceux que nous avons indiqués pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Elle doit mentionner les revenus par catégorie, et distinctement pour les revenus encaissés en France et ceux encaissés à l'étranger, ainsi que certains signes extérieurs (loyer, domestiques, automobiles de tourisme).

Déductions. — Sont déductibles les charges subies pendant l'année d'encaissement des revenus imposables, savoir :

1^o Intérêt des emprunts et dettes à la charge du contribuable.

2^o Arrérages de rentes payées par lui à titre obligatoire et gratuit.

3^o Impôts directs et taxes non déjà défalqués.

4^o Cotisations à sa charge pour assurances sociales.

5^o Retraite du combattant.

6° Déficit en cas de cessation ou de cession d'entreprise, et dans ce cas seulement (art. 31 de la loi du 31 décembre 1936).

Taux et calcul de l'impôt. Sur le montant du revenu net sont faites d'abord certaines déductions :

a) Déduction pour les *contribuables mariés* : 5.000 francs, réductible comme les déductions pour charges de famille.

b) Déductions pour *charges de famille*.

5.000 francs pour chacun des deux premiers enfants.

10.000 — pour le troisième enfant.

15.000 — pour le quatrième enfant et pour chacun des suivants.

Les déductions sont diminuées, d'après l'art. 36 de la loi du 31 décembre 1936, de :

1/5 pour un revenu net global entre 75.000 et 150.000 fr.

2/5 — — — — 150.000 et 300.000 fr.

3/5 — — — — 300.000 et 600.000 fr.

4/5 — — — — au-dessus de 600.000 fr.

c) *Abattement à la base* : de 10.000 francs, après les déductions précédentes.

d) *Tarif de l'impôt* : (Art. 37 de la loi, nouvel art. 117 du Code I. D.).

Ce tarif est résumé par le tableau ci-dessous :

Revenu taxable : (Toute fraction de revenu inférieure à 1.000 francs étant négligée.)

		Tarif %	Avec prorogation par 1.000 fr. de
1° ne dépassant pas	10.000	1	néant
2° compris entre Frs	10.000 et 70.000	1 à 4	5 centièmes
3° — —	70.000 et 170.000	4 à 13	9 —
4° — —	170.000 et 270.000	13 à 18	8 —
5° — —	270.000 et 420.000	18 à 24	4 —
6° — —	420.000 et 620.000	24 à 30	3 —
7° — —	620.000 et 920.000	30 à 36	2 —
8° — —	920.000		
	et 1.320.000	36 à 40	1 —
9° — —	1.320.000	40	néant

Toutefois, le taux effectif de l'impôt calculé par application du barème ci-dessus, rapporté au revenu net global avant déduction de l'impôt général payé au titre de l'année précédente, ne pourra excéder 30 p. 100.

Majorations: (Art. 38 de la loi : article 118 nouveau du Code I. D.) Le montant de l'impôt est majoré de 30 p. 100 pour les contribuables âgés de plus de trente ans qui sont célibataires, veufs ou divorcés et qui n'ayant pas d'enfant, n'ont pas à leur charge d'enfants recueillis. Le même montant est majoré de 15 p. 100 pour les contribuables âgés de plus de trente ans, mariés depuis plus de deux ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, lorsque n'ayant pas d'enfant, ces contribuables n'ont pas à leur charge d'enfants recueillis.

Les majorations ne sont pas applicables aux contribuables du sexe féminin dont le revenu net n'excède pas 75.000 francs.

Pénalités et sanctions. — Taxation d'office :

- a) Pour tout contribuable n'ayant pas fait de déclaration, si son revenu net dépasse le total exonéré ;
- b) Pour tout contribuable s'abstenant de répondre aux demandes du contrôleur ;
- c) Pour tout contribuable dont les dépenses personnelles ostensibles et notoires prouvent un revenu supérieur.

Le *défaut* ou *retard* de déclaration, entraîne une majoration d'impôt de 25 %.

L'*insuffisance* du revenu déclaré, si elle est au moins de 1/10 entraîne une majoration de 25 p. 100 sur l'insuffisance.

Si elle dépasse 1/10 ou la somme de 20.000 francs, et à moins que le contribuable n'établisse sa bonne foi, la majoration est portée au *quadruple du droit* correspondant au revenu non déclaré. En cas de *dissimulation* volontaire ou de tentative, des

sanctions correctionnelles sont possibles (loi du 31 déc. 1935, art. 7).

En outre, une nouvelle *sanction indirecte* est apportée par l'article 41 de la loi du 31 décembre 1936, qui spécifie que les *déclarations* produites par les contribuables pour l'établissement des impôts cédulaires ou de l'impôt général, leur sont *opposables pour la fixation des indemnités* ou dommages-intérêts qu'ils réclament à l'Etat, aux départements et aux communes, lorsque le montant de ces indemnités ou dommages-intérêts dépend directement ou indirectement du montant de leurs bénéfices ou de leurs revenus.

§ 4. — Le Droit de timbre et les écrits commerciaux.

Au début de 1936, de nombreux commissionnaires furent inquiétés par l'administration de l'enregistrement, qui lors de vérifications fiscales, avaient demandé communication de leurs lettres et bons de commande et, interprétant très strictement les dispositions de la loi du 13 Brumaire An VII reprise par le Code du Timbre, les jugèrent passibles du droit de timbre de dimension (8).

On pouvait craindre que tous les commissionnaires et autres usagers du bon de commission fussent pénalisés pour avoir rédigé leurs bons de commande dans des termes de nature à transformer de simples papiers commerciaux en véritables titres judiciaires soumis au timbre. Une application très étroi-

(8) Voir à ce sujet les intéressantes études parues dans « Les Echos » du 5 mai 1936 et « La Journée Industrielle » du 6 mai 1936.

Les termes du Code du timbre du 21 décembre 1934 sont très généraux. Ce Code dispose en effet : *Art. 55.* Sont assujettis au droit de timbre établi en raison de la dimension tous les papiers à employer pour les actes et écritures soit publics, soit privés, savoir : et généralement tous actes et écritures, extraits, copies, expéditions, soit publics, soit privés, devant ou pouvant faire titre, ou être produits pour obligation, décharge, justification, demande ou défense.

tement fiscale des textes était de nature à porter une grave préjudice à l'économie nationale.

C'est alors que M. Léon Baréty, rapporteur général de la commission des finances de la Chambre fut saisi de la question par divers organismes. Il intervint auprès de M. G. Trochon, directeur général de l'Enregistrement, qui mit la question au point dans une lettre dont nous extrayons les passages suivants :

« Il résulte de la combinaison des articles 12 et 30 de la loi
« du 13 brumaire an VII que les écrits rédigés en vue de faire
« titre et auxquels peuvent être attribués la valeur ou les effets
« d'actes instrumentaires, sont passibles du droit de timbre
« dès le moment de leur création. Les écrits qui ne présentent
« pas ce caractère ne deviennent, au contraire, passibles du
« timbre que lors de leur production en justice.

« La question de l'exigibilité immédiate ou différée de l'im-
« pôt se trouve ramenée à une question de fait pour tous les
« écrits non visés nommément par la loi de Brumaire ou les
« lois postérieures, soit comme assujettis, soit comme défini-
« tivement exemptés.

« Les lettres missives rentrent dans cette catégorie, et,
« comme leur objet n'est pas, en général de fournir un titre
« juridique au destinataire, elles ne sont pas, en principe, pas-
« sibles du timbre et n'y deviennent sujettes qu'en cas d'usage
« en justice conformément à l'art. 30 ».

« Dès lors, lorsqu'une lettre missive considérée isolément
« n'est pas passible du timbre par le seul fait de sa rédaction,
« l'exigibilité de l'impôt ne peut résulter du rapprochement de
« cet écrit avec une autre lettre missive qui, réunie à la pre-
« mière, constituerait la preuve complète d'un contrat synal-
« lagmatique ».

« Toutefois, le droit de timbre est immédiatement exigible,

« lorsque, s'agissant d'une convention unilatérale, les termes
 « de la lettre font très nettement ressortir l'intention de four-
 « nir au destinataire un titre pouvant faire preuve en justice
 « et tenir lieu d'un acte régulier. Un écrit ne doit jamais éga-
 « lement être rédigé sans contravention aux lois sur le timbre,
 « bien que libellé dans la forme d'une lettre missive, s'il con-
 « tient des stipulations expressément assujetties au timbre par
 « une disposition générale de la loi fiscale, telles que celles rela-
 « tives aux contrats de transports, aux effets négociables, aux
 « quittances, reçus et décharges de sommes ou d'objets.

« La question de savoir si les conventions commerciales
 « rédigées sous la forme de lettres missives entraînent l'exigi-
 « bilité immédiate ou différée de l'impôt est toute d'applica-
 « tion, et ne peut être résolue qu'en fait, après examen des
 « écrits eux-mêmes ».

Quels enseignements doivent tirer les commissionnaires de ces directives administratives ? C'est surtout au point de vue de la *rédaction des bons de commission* que la question présente le plus d'importance. En effet, certaines maisons de commission alimentent plusieurs centaines de clients, dont chacun peut utiliser par jour, pour ses commandes, un nombre important de notes de commission.

Le droit de timbre étant actuellement de 4 francs pour le format courant, c'est une somme de *plusieurs milliers de francs par jour* qui devrait être versée à l'Etat si les commandes devaient être établies sur timbre. D'autre part, si nous supposons un taux moyen de commission de 5 %, on calcule aisément que la commission serait absorbée intégralement par les frais de timbre pour toutes les commandes inférieures ou égales à $\frac{4 \times 100}{5} = 80$ francs, montant que ne dépasse pas un grand nombre de notes.

Il s'agit donc *pratiquement*, de savoir comment libeller la note de commission pour échapper à l'impôt du timbre.

Voici comment a été résolue la question dans une importante maison de commission :

1^o *Pour les notes d'usage courant.* — On a supprimé sur ces notes de commission toutes les clauses qui y figuraient, et en particulier celles relatives au mode de paiement et à l'attribution de juridiction. Mais, préalablement à l'envoi de toute note chez lui, tout nouveau fournisseur doit signer une « fiche de conditions » dans laquelle il accepte toutes les clauses qui étaient portées antérieurement sur les bons de commande.

2^o *Pour les notes de commission d'ordres importants.* — L'ordre est envoyé sous forme de *lettre-missive* imprimée qui mentionne les mesures que le commissionnaire se réserve de prendre en cas de retard de livraison. A cet ordre est annexée une lettre missive d'accusé de réception qui confirme bon accord, mais sans reproduire les termes de la lettre d'envoi.

Exemptions légales du droit de timbre. — Les exemptions légales du droit de timbre qui intéressent le commissionnaire sont indiqués dans le Code du Timbre du 21 décembre 1934 :

Art. 302. — Sont dispensés du timbre, les certificats d'origine pour les marchandises françaises destinées à l'exportation.

Art. 357. — Les livres de commerce sont affranchis de timbre.

Art. 404. — Sont exemptés du droit de timbre de quittance, les acquits inscrits sur les chèques ou sur titre séparé du chèque, dans le cas prévu par l'art. 2 de la loi du 12 août 1926, ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel.

Art. 405. — Sont également dispensés du droit de timbre de quittance :

1^o les quittances de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ;

2^o les reconnaissances et reçus donnés soit par lettres, soit autrement, pour constater la remise d'effets de commerce à négociier, à accepter ou à encaisser ;

3^o Les écrits ayant pour objet la reprise des marchandises livrées à condition, ou des enveloppes et récipients ayant servi à des livraisons, soit la déduction de la valeur des mêmes enveloppes ou récipients, que cette reprise ou cette déduction soit constatée par des pièces distinctes, ou par des mentions inscrites sur les factures.

Art. 406. — Toute quittance de sommes reçues par voie de chèque tiré sur un banquier, à la condition de mentionner : date, numéro du chèque, nom du tiré, ou du compte postal, et n^o du bureau de poste intéressé.

Art. 444. — Le contrat de travail entre les chefs ou directeurs des établissements industriels ou commerciaux, des exploitations agricoles ou forestières et leurs ouvriers est exempt de timbre.

Art. 445. — Sont exempts de timbre, les certificats de travail délivrés aux ouvriers, employés ou serviteurs, encore qu'ils contiennent d'autres mentions..., toutes les fois que ces mentions ne contiennent ni obligation ni quittance, ni autre mention donnant lieu au droit proportionnel.

§ 5. — Redevance de la loi du 26 avril 1934 sur l'emploi obligatoire des pensionnés de guerre.

Après la fin des hostilités, on pouvait craindre que les mutilés et pensionnés de guerre, diminués physiquement, ne pussent facilement retrouver un emploi correspondant à leurs

aptitudes nouvelles. D'une part, l'employeur pouvait être tenté de donner la préférence à un non mutilé dont le rendement serait meilleur ; d'autre part, le mutilé pouvait se voir offrir un salaire inférieur au salaire normal, salaire qui tiendrait compte de ses aptitudes réduites et de la pension qu'il touchait de l'Etat.

Pour empêcher ces pratiques, le législateur, dans un louable but de protection des mutilés, a voté la loi du 26 avril 1924 sur l'*emploi obligatoire des pensionnés de guerre*. Cette loi a rendu de grands services, mais comme nous allons l'expliquer, elle a quelquefois servi à taxer abusivement les entreprises. Il n'est pas dans notre intention de l'analyser complètement. Cependant, pour montrer comment l'administration a parfois à l'aide de cette loi grevé les employeurs d'un *véritable impôt* — alors qu'elle n'avait à placer aucun mutilé — il est indispensable que nous en tracions les grandes lignes.

La loi pose en principe que « toutes les exploitations industrielles et commerciales qui occupent régulièrement plus de dix salariés... âgés de dix-huit ans... sont tenus d'employer des pensionnés de guerre au prorata de leur personnel total » (art. 2 de la loi). Le pourcentage obligatoire, fixé au maximum à 10 % du personnel, a toujours été depuis l'origine, fixé en fait à 10 p. 100 par le Ministère du Travail. Le fait que ce pourcentage, considéré comme un maximum par le législateur a été constamment maintenu malgré la disparition d'un grand nombre de pensionnés, a justement fait s'élever les protestations d'employeurs.

Ceux-ci sont soumis à un certain nombre de formalités pour engager leur personnel. Tout chef d'entreprise qui ne s'y conforme pas et qui n'a pas employé le nombre de pensionnés prescrit, est astreint à une *redevance de six francs par jour ouvrable et par pensionné* (art. 10 de la loi).

Comment l'administration peut-elle tirer parti de ces textes pour grever d'un véritable impôt les employeurs qui se conforment pourtant aux dispositions légales ? C'est ce que nous allons montrer, en nous basant sur l'espèce que nous avons eu l'occasion de suivre à la Société anonyme X... et de défendre devant le Conseil de Préfecture de la Seine qui, à notre connaissance, n'a pas encore statué sur l'affaire.

La Société anonyme X... employait à peu près le même nombre de femmes que d'hommes : environ 150 hommes, dont des mutilés, et 150 femmes dont des veuves de guerre. Remarquons ici une *anomalie de la loi* — qui croyons-nous, n'a pas encore été relevée : Les dispositions du § 3 de l'art. 2 qui compte pour pensionnés les veuves de guerre, les mères et les filles mineures de militaires morts à la guerre ou des suites de la guerre, au prorata du personnel féminin, ne s'appliquent en effet qu'aux entreprises qui *emploient plus de 50 % de main-d'œuvre féminine*. De sorte que, même en supposant que les 150 femmes employées par la société eussent été toutes veuves de guerre ou pupilles de la nation, la société n'en eût pas moins été tenue d'employer 10 % de son effectif *total*, soit 30 mutilés de guerre.

La société anonyme X... avait fait régulièrement pour l'année 1932 les déclarations prévues par la loi et l'accord passé entre divers syndicats patronaux et l'administration (9). Elle avait envoyé en temps voulu à l'Office de placement des mutilés, la liste des bénéficiaires de la loi employés en 1931 (art. 5 de la loi), et les déclarations d'emplois vacants dans les catégories « réservées » (art. 6 de la loi).

(9) Ces accords prévoient que l'employeur doit adresser à l'Office de placement des mutilés, du 15 au 31 décembre de chaque année, la liste en double exemplaire des catégories professionnelles qu'il occupe. L'Office appose le cachet « réservé » en face des catégories qu'il réserve aux mutilés. C'est pour ces seules catégories que l'employeur doit déclarer les emplois vacants.

Ayant demandé en particulier un coursier pour porter des notes à domicile, ce qui exige l'aptitude à monter plusieurs centaines d'étages par jour, l'Office lui envoya un « unijambiste » et plusieurs autres mutilés inemployables dans le poste vacant.

Se conformant aux dispositions de l'art 7 de la loi (précisées dans l'art. 6 du décret d'administration publique du 9 février 1928), la société anonyme X... avait opposé un « refus motivé à la période d'essai » en avisant « sans délai le directeur de l'Office » et en lui « faisant connaître les motifs invoqués ». Le directeur de l'Office se garda bien de « notifier sa décision à l'employeur » ce qui empêcha le recours à la commission d'arrondissement (art. 14 de la loi) et s'il y avait lieu à la commission départementale de contrôle.

Malgré cette violation flagrante de la loi, l'imposition fut établie à raison de 6 francs par jour par mutilé non employé (art. 11 du décret).

Comme l'art. 18 du décret prévoit que « la présentation, l'instruction et le jugement des réclamations s'effectuent comme en matière de contributions directes », une demande en décharge fut adressée au Préfet. Après rejet par le Directeur des Contributions directes, l'affaire fut soumise au Conseil de Préfecture, où elle était encore pendante en juin 1936.

Cet exemple montre comment le commissionnaire peut, à tout moment, voir le fisc le menacer d'impositions parfois injustifiées alors même qu'il remplit exactement toutes les formalités nécessaires.

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES AFFAIRES ET LE COMMISSIONNAIRE

CHAPITRE III

LE COMMISSIONNAIRE ET LA TAXE SUR LES AFFAIRES INTÉRIEURES (1)

§ 1^{er}. — Assiette de la Taxe

Réforme fiscale du 31 décembre 1936. — La loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, vient de modifier profondément le système institué par la loi du 25 juin 1920 dans ses articles 59 à 73, pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cependant elle renvoie, dans une certaine mesure, à la codification précédente, puisqu'elle stipule dans son article 2 : « A compter de la date prévue par l'article précédent (1^{er} février 1937), il sera institué *sur les affaires au sens des dispositions des articles 1^{er} à 4 du décret de codification du 27 décembre 1934* :

1^o En ce qui concerne les ventes, une taxe unique de 6 %

(1) Nous employons avec intention le terme « taxe sur les affaires », bien que depuis l'application de la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936, on parle plus volontiers de « taxe à la production ».

En effet, d'une part, la loi précitée stipule, dans son article 2 : « à compter de la date prévue à l'article précédent (1^{er} février 1937), il sera institué sur les affaires, une taxe ». Le terme de « taxe à la production » n'est apparu, ultérieurement, que dans le décret du 27 janvier 1937 fixant les conditions d'application de la loi. D'autre part, il y aurait un non-sens, à notre avis, à parler de taxe à la production quand il s'agit de la taxation d'un intermédiaire qui, de toute évidence, n'est pas un producteur.

(dont 0.30 au profit du fonds commun des départements et des communes).

2° En ce qui concerne toutes autres opérations, une taxe de 2% (dont 0.10 au profit du fonds commun des départements et des communes) ».

Par conséquent, pour bien comprendre le régime nouveau institué par cette loi, il est utile d'étudier la taxe sur les affaires depuis son origine.

Origine de la taxe. — Créée par la loi du 25 juin 1920, articles 59 à 73, la taxe sur le chiffre d'affaires s'applique aux affaires faites en *France*, par les personnes :

1° Qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ;

2° Ou qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ou à la redevance des mines.

La loi définit ce qu'il faut entendre par « chiffre d'affaires » :

a) Pour les fournitures de marchandises, c'est le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées.

b) Pour les fournitures de services (intermédiaires, mandataires, courtiers, commissionnaires, etc...) c'est le montant des courtages, commissions, remises, salaires... définitivement acquis.

Nous examinerons successivement la position du commissionnaire au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires :

1° Pour les affaires traitées en France.

2° Pour les affaires d'importation.

3° Pour les affaires d'exportation.

Au point de vue des affaires taxables, une affaire pour être soumise à l'impôt, doit donc être faite en France. Avant le décret-loi du 24 juillet 1934, des difficultés s'étaient très

fréquemment élevées à ce sujet. L'Administration prétendait que l'on devait, pour apprécier ce point, s'attacher au lieu où la prestation est fournie, c'est-à-dire la marchandise livrée.

L'article 1^{er} du paragraphe 2 du décret-loi du 24 juillet 1934 (2) a précisé qu'une affaire est réputée faite en France, s'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de la livraison de la marchandise en France ; ou s'il s'agit d'une autre affaire (intermédiaire...) lorsque la prestation est fournie et le service rendu en France, quelle que soit la situation des objets, marchandises ou valeurs (3).

Assiette de la taxe pour le commissionnaire. — Au sujet du mode de calcul de la taxe, on aperçoit immédiatement que le redevable qui agit comme commissionnaire a grand intérêt à ce que *soit bien définie la qualité en laquelle il opère*. En effet, il ne paiera ainsi l'impôt que sur le montant de la commission et non sur le total de la vente.

Supposons, par exemple, une affaire de 100.000 francs, traitée à 5 % de commission et assujettie à la taxe sur les affaires au taux de 2 %.

Si le redevable était taxé comme vendeur, il aurait à payer un impôt de 2 % sur 100.000 francs, soit 2.000 francs.

Si, au contraire, il justifie de sa qualité de commissionnaire, il aura à payer l'impôt de 2 % sur 5 % de 100.000 francs, soit 2 % de 5.000 francs. C'est-à-dire un impôt 20 fois moindre, dans le cas de l'exemple considéré.

Suivant sa jurisprudence habituelle, le Conseil d'Etat a

(2) Codifié dans le code de la taxe sur le chiffre d'affaires annexé au décret du 27 décembre 1934.

(3) Cette définition n'a pas été modifiée par la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936. Elle est reprise intégralement dans l'instruction du 13 février 1937 relative à son exécution parue au Journal Officiel du 14 février 1937 (chapitre 2, article 9, alinéa e).

maintes fois jugé que les lois fiscales sont de droit étroit et doivent s'interpréter restrictivement. En particulier, pour le point qui nous occupe, il considère que c'est au redevable qu'il appartient de prouver, s'il y a lieu, sa qualité de commissionnaire.

Jusqu'à la loi du 31 mars 1932, c'est la jurisprudence administrative qui a déterminé les conditions que devait remplir un intermédiaire pour être admis à bénéficier du régime spécial qui lui était applicable. En effet, le Conseil d'Etat a considéré qu'il n'appartenait pas à l'autorité judiciaire de régler les différends qui pouvaient s'élever à ce sujet. Dans un arrêt en date du 18 janvier 1929 (Cadillon, *Gaz. Pal.* 26 février 1929), il a annulé un arrêté par lequel le Conseil de Préfecture des Landes avait renvoyé à l'autorité judiciaire, à titre de question préjudicielle, l'interprétation des clauses d'un marché de fournitures de poteaux de mines. Il a considéré que le Conseil de Préfecture tenait des articles 62 et 70 de la loi du 25 juin 1920 « toute compétence pour résoudre les difficultés que pouvait en comporter la solution ».

Ce sont donc les décisions de la juridiction administrative, et ces décisions seules qui constituent les sources de la jurisprudence (4).

De nombreuses décisions du Conseil d'Etat précisent que le redevable qui prétend n'avoir effectué de ventes qu'en qualité de commissionnaire agissant pour le compte de tiers et n'être, dès lors, redevable de l'impôt que sur le montant des commissions par lui perçues, « est tenu » de produire à l'appui de cette affirmation les justifications exigées par l'art. 67

(4) Voir ALLIX et LECERCLÉ. *La taxe sur le chiffre d'affaires*. Suppl. 1929, p. 33.

de la loi du 25 juin 1920, c'est-à-dire « toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires ». En particulier, dans une décision du 2 mars 1928, il a réformé un arrêté qui mettait la preuve à la charge de l'administration. (Chartier, *Sem. Jur.* 1928, p. 952).

Le Conseil d'Etat fournit, d'ailleurs, peu de précisions sur les justifications exigées du redevable qui veut être taxé en qualité de commissionnaire. Dans deux espèces, il dénie cette qualité au requérant, parce qu'il « n'établissait pas » ou « ne prouvait pas l'existence de contrats de commission le liant aux maisons » pour le compte desquelles il aurait opéré (26 juin 1925, Bergougne, *Leb. Chr.* p. 615; 12 février 1926, Alex, *Rec. quest. fisc.*, 1926, p. 125). Mais il n'indique pas comment aurait dû être prouvée l'existence de ce contrat de commission (5). La circonstance que le redevable n'aurait pas pu présenter les ordres préalables émanant de ses commettants, n'a pas été retenue si la réalité des opérations de commission est établie par des justifications relatives à l'exécution des achats et par le mode de perception de la commission. (Arrêt Marcouyre du 24 décembre 1926. *Leb. Chr.*, p. 1146) (6).

Il peut arriver qu'un commissionnaire effectue une partie des opérations pour son compte et le reste pour le compte d'un de ses clients. Pour ces dernières affaires, il doit être

(5) Il est prudent dans ces conditions, d'avoir un contrat écrit en bonne et dûe forme. Voir en annexe I le modèle d'un contrat employé par une importante maison de commission.

(6) D'une note parue à l'analyse de cet arrêt dans la *Sem. Jur.* 1927, p. 152, nous extrayons ce qui suit : *Ordre préalable*. — Observations. — Question d'espèce dans laquelle la difficulté résidait en ceci que le ministre demandeur prétendait que le contribuable n'ayant pu représenter des ordres préalables d'achat émanant de ses commettants, ne leur rendant compte de ses achats qu'à titre exceptionnel, alors que le compte rendu est une obligation essentielle du commissionnaire, devait être considéré comme ayant agi à son profit personnel. C'était, à l'en croire, une situation semblable à celle sur laquelle le Conseil

imposé uniquement sur ses commissions. Et il appartient au Conseil de Préfecture d'ordonner une expertise, s'il y a lieu, afin de déterminer l'importance des affaires des deux catégories. (Cons. d'Etat, 12 novembre 1927, Robert, *Revue des Impôts*, n° 2232).

Ce point a été jugé, dans le même sens, en ce qui concerne les opérations où il est établi que le contribuable agit, en vertu d'un mandat préalable, ne possède pas la liberté de rendre compte de ses opérations, et n'a, à aucun moment, la propriété de la marchandise livrée. (Cons. Préf. Lille, 20 déc. 1931. *Gaz. Pal.*, 9 fév. 1932).

C'est cette jurisprudence qui, de 1920 à 1932, a indiqué les conditions que devait remplir un redevable pour être admis à bénéficier, pour la taxation sur le chiffre d'affaires, du régime du commissionnaire, c'est-à-dire de la taxe sur le montant de la commission et non sur le chiffre d'affaires total. L'avantage de ce mode de taxation étant considérable, certains intermédiaires peu scrupuleux ont essayé de ne payer la taxe que dans ces conditions, bien que n'ayant aucunement la qualité de commissionnaire.

La loi du 31 mars 1932 a sanctionné la jurisprudence administrative antérieure. Dans son article 31, elle a fixé les

de Préfecture interdépartemental de Nantes a statué le 30 novembre 1926 (*Semaine Juridique*, 1927, p. 63).

A l'analyse de ce dernier arrêt nous trouvons la note suivante :

(Nantes, Conseil de Préfecture interdépartemental 30 novembre 1926, veuve Brochard.) L'expertise est toujours facultative pour le Conseil de Préfecture, à moins d'une disposition législative contraire. Il n'existe pas de texte semblable en matière de contributions indirectes.

Doit être taxée sur le montant total de son chiffre d'affaires une marchande de porcs, se prétendant commissionnaire, qui ne peut présenter ni registres, ni carnets, ni documents établissant qu'elle agissait pour le compte d'un tiers.

Et à défaut de déclaration suffisante, les sanctions prévues à l'article 68 de la loi du 25 juin 1920 lui deviennent applicables.

conditions d'admission au régime des intermédiaires au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ces conditions ont été rendues plus strictes par la loi du 6 juillet 1934 et les décrets des 11 et 24 juillet 1934, codifiés dans le code de la taxe sur le chiffre d'affaires, annexé au décret du 27 décembre 1934. D'après ces textes, la qualité de commissionnaire, représentant, mandataire ou intermédiaire est, pour l'assiette de cette taxe, exclusivement réservée aux personnes qui rendent compte à leur commettant et ne sont rémunérées que par « une commission, dont le taux, préalablement fixé d'après le prix ou la quantité de marchandises, est exclusif de tout autre profit ».

La même formule est reprise d'ailleurs, par le décret du 27 janvier 1937, relatif à l'application de la loi du 31 décembre 1936 (article 11, alinéa b).

Conditions que doit remplir le commissionnaire au regard du fisc. — Ces textes n'ont fait, en somme, que reprendre les conditions jugées nécessaires par la jurisprudence administrative antérieure. Elle avait eu à juger de nombreux cas d'espèce qu'il est intéressant d'étudier.

Cette jurisprudence considérait que, pour bénéficier du régime de l'intermédiaire, le redevable imposable sur le chiffre d'affaires devait :

- 1° Avoir un mandat préalable ;
- 2° Rendre des comptes au commettant ;
- 3° Ne devenir à aucun moment propriétaire de la marchandise ;
- 4° Etre exclusivement rémunéré par une commission exclusive de tout autre profit.

1° Le commissionnaire doit avoir un mandat préalable. — Le Conseil d'Etat a toujours été formel à cet égard.

Il décide que l'intermédiaire qui a agi sans ordres préalables, en simple prévision de besoins et de commandes ultérieures du commettant, et qui, en conséquence, a stocké des marchandises, doit être regardé comme ayant acheté des marchandises en vue de les revendre, alors même qu'il aurait été en état de rendre compte et que la commission ait été fixée. (Cons. d'Etat 6 mai 1932. Etablissements Blumenthal. *Sem. Jurid.* 1902, p. 1004).

Mais les contrats de commission qui peuvent résulter de conventions verbales ne sont pas obligatoirement représentés. Ainsi dans l'arrêt Marcouyre déjà cité (voir supra, p. 74, arrêt du 24 décembre 1926. *Sem. Jur.* 1927, p. 152) le Conseil d'Etat n'a pas retenu la circonstance que le redevable n'avait pu présenter d'ordres préalables d'achat émanant de ses commettants.

Il est certain que rien ne s'oppose à ce que le mandat préalable puisse être donné par téléphone. Ce moyen peut être indispensable pour assurer l'exécution d'ordres particulièrement urgents. Mais, officieusement, l'Administration exprime l'avis qu'il est de l'intérêt du commissionnaire de se le faire confirmer par écrit et d'en faire mention dans un registre spécial sur lequel seront indiquées les suites de l'exécution. (*Sol. adm. des C. ind.*, 1930, p. 245).

La jurisprudence ne s'attache, d'ailleurs, pas uniquement à la lettre des contrats, mais plutôt à l'esprit dans lequel ils ont été exécutés. C'est ainsi, qu'il a été jugé que la qualité de commissionnaire ne dépend pas uniquement des termes du contrat passé entre les parties, mais plutôt des conditions dans lesquelles ces parties ont exécuté la convention. (Cons. Préf. Bordeaux 28 mars 1928, Aff. de l'Union Gazière).

Un autre arrêté a jugé que la nature des contrats se détermine, non par les termes dans lesquels ils sont conçus, mais

par l'objet des conventions qu'ils renferment. (Cons. Préf. Rennes 20 mars 1930, Hubet. *Bull. C. ind.* 1930, p. 98).

2^e Le commissionnaire doit rendre compte à son commettant. — L'obligation de rendre compte à son commettant résulte de l'application de l'art. 1993 du Code Civil. (Livre III, titre XIII, chap. II) qui dépeint les obligations du mandataire en ces termes :

Article 1993.— Tout mandataire est tenu de rendre compte de sa gestion et de faire raison au mandant de tout ce qu'il a reçu en vertu de sa procuration, quand même ce qu'il aurait reçu n'eût point été dû au mandant.

L'obligation de rendre compte pour le commissionnaire lui-même, n'est en effet, inscrite nulle part dans nos Codes (7), et c'est ce qui explique que sur une place de commerce, à Lyon, il s'était établi l'usage de ne pas rendre compte exact aux commettants. Les commissionnaires portaient à un titre plus élevé que celui d'achat le prix des marchandises qu'ils auraient été obligés d'acheter et ils prétendaient que leur usage devait faire loi. Mais leurs prétentions ont été justement repoussées et les magistrats ont vu une fraude dans la conduite du commissionnaire qui faisait payer à son mandant des marchandises à un prix plus élevé qu'il ne les achetait lui-même en lui laissant ignorer les conditions de son marché (Lyon 23 août 1831) (8). La Cour de Bordeaux, a jugé de la

(7) Elle est inscrite dans le Code général de Commerce allemand (*Allgemeines deutsches Handelsgesetzbuch*), art. 361. Le commissionnaire doit exécuter l'opération avec le soin d'un bon commerçant dans l'intérêt du commettant et conformément à ses intentions; il doit donner au commettant les avis nécessaires, en particulier, l'avertir sans délai de l'exécution de ses ordres. Il est tenu de rendre compte au commettant et de lui remettre ce qu'il est en droit d'exiger en vertu de l'opération.

(8) Voir *Répertoire Dalloz* v^o Commissionnaire n^o 63.

même manière que « c'est en vain que l'on prétendait qu'un usage aussi coupable se serait introduit dans le commerce depuis quelques années, il est du devoir de la Cour de consacrer les véritables principes en frappant de réprobation une semblable fraude et les tribunaux ne doivent pas tolérer de semblables abus ». Depuis lors, la jurisprudence s'est toujours prononcée en ce sens.

Cependant, il a été jugé que le fait pour la reddition de comptes de rester exceptionnelle, ne peut à lui seul, s'opposer à ce que les opérations soient considérées comme faites à la commission. C'est ainsi que le Conseil d'Etat, dans l'arrêt Marcouyre déjà cité, n'a pas retenu la circonstance que le commissionnaire ne rend compte qu'à titre exceptionnel dès l'instant « qu'il perçoit séparément le montant de sa commission en sus du prix d'achat des marchandises ». C'est également l'opinion émise par MM. Allix et Lecerclé dans leur ouvrage. (La taxe sur le chiffre d'affaires, *Supp.* 1929, p. 34).

Il est d'ailleurs fréquent, dans la pratique, que le commissionnaire ne rende pas compte à son commettant pour chaque opération traitée. Mais au point de vue fiscal, il a tout intérêt à le faire, ou tout au moins d'être en mesure de le faire. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a reconnu la qualité de commissionnaire à un intermédiaire qui avait reçu des ordres d'achat de négociants, et dont la rémunération avait consisté dans le paiement d'une commission versée en sus du prix d'achat « dont il avait toujours été en mesure de justifier vis-à-vis de ses commettants ».

Le Conseil d'Etat considère que le commettant doit être en mesure de pouvoir contrôler les opérations du commissionnaire. C'est ainsi qu'il a jugé que ne peut être taxé en qualité

de commissionnaire celui sur les opérations duquel les soi-disant commettants « n'exercent aucun contrôle » (Cons. d'Etat 14 novembre 1924, Babin. *Leb. chr.*, p. 896).

Il a décidé également que « doit être taxé sur le montant total de ses ventes le prétendu commissionnaire qui supportait les risques de pertes et ne rendait pas compte du prix des animaux qu'il achetait pour le compte de plusieurs maisons ». (C. E., 3^e s/s/ Cont. 3 juin 1932. Peyronnet père et fils. *Sem. Jur.*, 1932, p. 809).

Les modalités de la reddition de comptes peuvent être d'ailleurs très variées. Elle peut être effectuée par des avis d'achats donnés par le commissionnaire à son client. (Cons. d'Etat 6 mai 1932 ; Etablissements Blumenthal. *Sem. Jur.* 1932, p. 1004). Dans cette espèce, les administrateurs de la société commettante étaient à même de contrôler directement les divers éléments de la comptabilité de la société commissionnaire. C'est un cas qui se présente assez fréquemment dans la pratique. Un commissionnaire, qui désire ouvrir des magasins de vente au détail, indépendants de son affaire de commission, a souvent intérêt au point de vue fiscal, à créer des sociétés filiales. Ces sociétés qui pratiquement ont les mêmes dirigeants, sont à même de contrôler la comptabilité de la société mère. Dans ce cas, le fisc ne pourra pas tirer argument du fait que la reddition de comptes n'a pas été faite par la société mère, pour dénier à celle-ci la qualité de commissionnaire.

Pour que l'obligation de rendre compte soit correctement remplie, il faut que le commettant connaisse le *prix d'achat réel* par l'intermédiaire. Dans le cas contraire, le Conseil d'Etat a jugé que celui-ci « ne satisfait pas à l'obligation de rendre compte » (Arrêt du 1^{er} mai 1931, *Sem. Jur.* 1931, p. 711). Les

auteurs et la jurisprudence sont d'accord pour reconnaître que l'absence de tout contrôle de la part des mandants implique l'inexistence d'un véritable contrat de commission (9).

3° Le commissionnaire ne doit à aucun moment avoir acquis la propriété de la marchandise. — La doctrine et la jurisprudence sont d'accord pour exiger que l'intermédiaire qui veut bénéficier du régime fiscal du commissionnaire, n'ait à aucun moment la propriété de la marchandise.

C'est d'ailleurs à l'Administration qu'il appartient de faire la preuve que l'intermédiaire serait devenu propriétaire de la marchandise.

Voici comme s'exprime l'avis de l'Enregistrement : « Le commissionnaire n'étant qu'un mandataire ne peut acquérir dans ses rapports avec le commettant la propriété des marchandises. Dès lors qu'il devient propriétaire, il cesse d'être commissionnaire pour devenir un acheteur, et il doit par suite l'impôt sur le prix de vente qu'il effectue ». (Instruction de l'Enregistrement n° 3675, paragraphe 105).

Cette manière de voir est confirmée par de nombreux arrêts. C'est ainsi qu'il a été jugé que ne peut être taxé en qualité de commissionnaire « celui qui est responsable du poids de la marchandise, non lors de l'achat, mais lors de la livraison qu'il en fait, les risques de disséccation étant aussi à sa charge, ce qui indique qu'il était propriétaire de la marchandise et par suite l'acquerrait pour son propre compte et le revendait » (Cons. Préf. Dijon, 11 avril 1927. *Sem. Jur.*, p. 654).

Toutefois « il se peut que le commissionnaire subisse en vertu de son contrat certains risques de pertes » sans perdre

(9) ALLIX LECERCLÉ : *La taxe sur le chiffre d'affaires*, Supp. 1929, p. 34. Dans le même sens Cons. Etat 14 novembre 1924. Babin, *Leb. chr.* p. 896.

sa qualité ; ainsi jugé à l'égard de l'intermédiaire « qui achète dans les foires des bestiaux pour le compte de bouchers de la région, moyennant une commission payée en sus des prix d'achat ; peu importe qu'il supporte certains risques de perte des animaux » (10) (Cons. Etat. 8 février 1929, Nouvel, *Leb. chr.*, p. 770).

Cependant, dans un arrêt déjà cité, il a été jugé que la charge, pour les soi-disant commissionnaires, des risques de mévente et de perte, avec la contre-partie des chances de plus-value, lesquels présument le transfert de la propriété, a été retenue pour refuser la qualité de commissionnaire (11). (Cons. Etat 20 juin 1930. Garot, *Rcv. Imp.* n° 3024).

Dans le même sens également, il a été jugé qu'un agent de

(10) Cf, dans le même sens, un arrêté du Conseil de Préfecture de Maine-et-Loire du 10 novembre 1925. *Revue des Impôts* 1926, p. 53, n° 1.731. Comme le dit l'annotateur de cet arrêté « le commissionnaire à la vente ne devient à aucun moment propriétaire de la marchandise qui, jusqu'à la vente, reste propriété du commettant. C'est là qu'est la véritable caractéristique du contrat de commission ; si le commissionnaire vend sa propre chose, ce n'est qu'un vendeur ordinaire malgré sa qualification apparente ; si au contraire, il vend la chose du tiers qui lui alloue une commission *quelles que soient les conditions de la vente*, et le prix retiré du client, il est commissionnaire, car il est manifeste qu'il ne peut être vendeur de ce qui ne lui appartient pas. Lorsque la question de la propriété est tranchée par les termes du contrat, il est donc facile de déterminer si l'on est en présence ou non d'un contrat de commission. Les autres circonstances n'offrent alors qu'un intérêt accessoire et ne peuvent influencer sur le caractère de la convention. Le contrat de commission peut, en effet, comme tout contrat, s'assortir de toutes les particularités qui conviennent aux contractants, s'il n'est pas porté atteinte à sa base essentielle, définie ci-dessus. De convention expresse ou tacite, le commettant peut mettre à la charge du commissionnaire les frais de conservation de la chose, remise à fin de vente, de même il peut abandonner en sus de la commission stipulée, tout l'excédent qu'il retirera de la vente par rapport au minimum qui lui est fixé. Ces stipulations n'impliquent en rien que le commissionnaire soit devenu propriétaire de la chose vendue contrairement aux clauses convenues, et elles ne répugnent pas au contrat de commission. Au cas actuel, le tribunal administratif constate que la Société de la Vieille-Montagne restait propriétaire jusqu'à la vente par les dépositaires, des métaux confiés à ces derniers. Cette seule considération suffisait à condamner les prétentions de la Régie.

Nota. — La question de la « survente » ne se présente pas de la même manière depuis le loi du 31 mars 1932 : voir *infra* p. 88.

(11) Dans le même sens ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.* suppl. p. 34.

fabricant d'automobiles qui réalise des ventes sous sa responsabilité et en son nom, qui en doit le prix à son fournisseur, et est obligé d'acquérir personnellement un nombre déterminé de voitures par an, n'est pas un commissionnaire bien qu'il soit rémunéré par une remise sur le prix des véhicules vendus. (C. E. Cont. 4^e s/ 10 juin 1932 Min. Fin. c/ Chaumié) (*Sem. Jur.* 1932, p. 802).

4^o Le commissionnaire doit être rémunéré par une commission fixée à l'avance et qui doit être exclusive de tout autre profit. — Cette condition a été moins nettement exprimée que les précédentes par la jurisprudence antérieure à la loi du 31 mars 1932, art. 31 qui l'a consacrée législativement. Cette disposition a été codifiée dans le Code du chiffre d'affaires annexé au décret du 29 décembre 1934.

Cependant, le Conseil d'Etat a jugé que doit être taxé d'après le prix total de vente, s'il ne justifie pas que sa rémunération ait consisté en simples commissions calculées sur le prix d'achat des fournitures. (Cons. Etat 10 juin 1932. Delaunay, *Sem. Jur.* 1932, p. 809).

En tout cas, cette condition est maintenant légalement, absolument nécessaire. En effet, elle a été inscrite dans l'art. 11 du décret du 27 janvier 1937 pour l'application de la loi du 31 décembre 1936. Il s'exprime ainsi :

Art. 11. — Pour la liquidation de la taxe de 2%, le chiffre d'affaires sera, sous réserve de la déduction prévue... en ce qui concerne :

.

b) Les opérations restant imposables des commissionnaires lorsque ces redevables ne sont pas uniquement rémunérés par une *commission dont le taux préalablement fixé d'après le prix ou la quantité des marchandises est exclusif de tout profit.*

Opérations accessoires que peut effectuer le commissionnaire sans perdre sa qualité. — Le fait que le commissionnaire ne devient pas propriétaire ne l'empêche d'ailleurs pas de faire certaines opérations matérielles sur les marchandises achetées pour le compte de son commettant. Cela a été jugé à l'égard d'achat de peaux dites « broutards » donnant lieu à triage chez l'intermédiaire. La circonstance que les peaux dont il s'agit étaient entreposées et triées dans les magasins de la société commissionnaire avant leur affectation à la société commettante n'est pas de nature, eu égard aux conditions particulières dans lesquelles s'exerce ce genre de commerce, à faire regarder la société commettante comme propriétaire desdites peaux au moment de l'entrepôt et du triage. (Cons. Etat 6 mai 1932 ; Société des Etabl. Blumenthal. *Sem. Jur.* 1932, p. 1004).

D'autres exemples se présentent couramment dans la pratique. Il peut arriver, par exemple, que certains clients d'un commissionnaire désirent acheter des malles garnies, comme trousse de voyage. Le commissionnaire pourra arriver à des prix plus avantageux en achetant séparément des malles de cuir à un maroquinier parisien, la brosse à un fabricant de brosse de l'Oise, les articles de coutellerie directement à un troisième fabricant à Nogent. A condition d'avoir des mandats préalables pour les achats chez chacun de ces fournisseurs, et de rendre compte à ses mandants en indiquant le prix payé pour chacun des articles, le commissionnaire ne perdra pas sa qualité. Il pourra même effectuer lui-même les opérations de manutention qui consistent à garnir les trousse avec les articles achetés séparément.

De même, par exemple, il pourra sans perdre sa qualité, fournir à ses clients des vaporisateurs montés par ses soins avec de la verrerie tchécoslovaque et une monture française.

Il est même admis que le commissionnaire peut effectuer à façon des opérations de transformation pour le compte de ses mandants. Mais dans ce cas, il doit avoir bien soin de prévoir ces opérations dans la rédaction de son contrat. Et de plus, il doit tenir sa comptabilité de telle sorte qu'il puisse toujours justifier de sa qualité.

Supposons, par exemple, qu'un commissionnaire reçoive de son mandant l'ordre de lui procurer des draps de lit de coton bon marché. Il peut être plus avantageux d'acheter pour le compte du client du coton écru à Rouen et de le faire ourler à façon à Paris. Mais dans ce cas, le commissionnaire doit avoir soin d'être d'accord avec son client et de ne pas se livrer à une transformation de son propre chef ; cette circonstance pouvant faire présumer un achat pour la revente. Ceci a été jugé à l'égard de commissionnaires en vins qui entreposaient du vin dans leurs magasins, se livraient à des opérations de coupage, et le vendaient ensuite à des acquéreurs avec l'indication, d'un prix uniforme sans relations avec les sommes effectivement payées aux exploitants. (Cons. Etat, 22 mars 1929. Pams et fils, *Leb. chr.*, p. 366).

Justifications à fournir par le commissionnaire. —

Nous venons de voir que la doctrine, la jurisprudence et les textes législatifs et réglementaires sont d'accord pour exiger du commissionnaire :

- d'avoir un mandat préalable,
- de rendre compte à son commettant,
- de ne devenir à aucun moment propriétaire de la marchandise,
- d'être rémunéré par une commission fixée à l'avance et exclusive de tout autre profit.

Comment dans la pratique seront données ces justifications ?

C'est ce que nous allons étudier.

Il n'existe pas de règles absolument fixes à cet égard. En effet, le Conseil d'Etat a décidé que : les pièces justificatives essentielles « *varient suivant la nature et les conditions d'exercice de la profession* » (Arrêt du 1^{er} mars 1929. Desbruns, *Rev. Imp.* n° 2586). Le redevable doit d'ailleurs se pénétrer que la production de ses pièces comptables peut se retourner contre lui. C'est ainsi que dans un arrêt du 28 mars 1928, le Conseil d'Etat a jugé que, si ces pièces prouvent que le redevable a commis une manœuvre pour éluder le paiement de l'impôt ou la totalité de ses encaissements, cette faute justifie l'application du quintuple droit (Bourgeois, *Sem. Jur.* 1928, p. 1048). Et naturellement, le redevable ne peut s'excuser de ne pas produire les pièces justificatives sous le prétexte qu'elles seraient détruites. (Cons. Etat, 9 juillet 1926. Belon, *Leb. chr.*, p. 724).

L'administration, allant plus loin que la jurisprudence, a même conseillé officieusement à ses agents, de demander aux commissionnaires de tenir leur comptabilité suivant certaines règles. En effet, dans une étude parue au Journal des Contributions Indirectes, 1927, p. 655, on peut lire : « *Notamment le commissionnaire ne doit pas avoir une comptabilité d'acheleur, c'est-à-dire, enregistrant l'entrée des marchandises à un compte fournisseur* », mais bien à un compte « *commission* ». De même, son compte chez le commettant, ne doit pas être un compte « *clients* », mais un compte « *commission* ». Ces comptes doivent être distincts des autres opérations effectuées et servir de base au paiement de l'impôt. Chaque compte faisant ressortir le prix de la vente et le montant de la commission encaissée.

Elle admet d'ailleurs que le commissionnaire puisse ne pas révéler le nom du fournisseur à son client et établisse une fac-

ture à son nom en mentionnant le prix d'achat, les débours et la commission ; ces éléments devant être en concordance avec sa comptabilité.

L'administration reconnaît que, pour certaines professions il est d'*usage constant* de traiter les affaires oralement. Elle se contente, dans ce cas, d'une concordance des livres de comptabilité avec les déclarations fiscales. (Réponse ministre des Finances n° 5599 à M. de Grammont-Lesparre, député, *J. O.* du 14 novembre 1929, p. 3127).

Mais il ne faudrait pas être tenté de généraliser cette interprétation libérale. En effet, la jurisprudence du Conseil d'Etat est en pratique très stricte à cet égard. Un arrêt du 1^{er} mars 1929, rendu en matière de commerce de grains, estime que les justifications tirées d'un agenda journalier où sont inscrites les marchandises reçues et les dépenses relevées est insuffisant en l'absence de factures d'achat (12). (Cons. d'Etat, 1^{er} mars 1929. Desbruns. *Rev. Imp.*, n° 2586).

De même, un arrêt plus récent a jugé que pour être imposable comme commissionnaire, il ne suffit pas d'avoir régulièrement tenu le livre spécial exigé par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920, il faut encore présenter les pièces justificatives des opérations effectuées (C. E. cont. 3^e s/s/, 17 juin 1932. Rouet).

Le commissionnaire a donc tout intérêt, chaque fois que cela n'est pas absolument impossible, à se procurer des factures régulières d'achat, à tenir une comptabilité dans le sens désiré

(12) Cet exemple est tiré de l'ouvrage : *Représentants, courtiers et commissionnaires devant la justice et le fisc* par FÉLIX BERTRAND avec la collaboration de A. CRESPEL, Paris 1932.

par l'administration (13) et à opérer en vertu d'un contrat de commission régulièrement établi.

Cependant, l'administration fiscale, d'accord avec le Conseil d'Etat, envisage la réalité des opérations effectuées, bien plus que la lettre même des contrats. C'est ainsi qu'il a été jugé qu'une société, d'après ses statuts, constituée pour la fabrication, l'achat de résines et produits en provenant, est taxable comme commissionnaire pour des gemmes appartenant à un tiers dont elle a vendu les produits, moyennant commission, car elle pouvait réduire son activité au rôle de façonnier et de commissionnaire sans modifier le libellé d'objet social prévu aux statuts. (Cons. Etat, 17 juillet 1925. Société Ballandet-Duclau et C^{ie}. *Leb. chr.*, p. 694).

Par contre, ne peut revendiquer la qualité de commissionnaire celui qui a réalisé des achats présentés sous les apparences d'un contrat de commission, mais constituant en réalité des marchés à forfait dans lesquels il devient propriétaire de la marchandise. (C. E., 11-3-27. *Sem. Jur.*, 1927, p. 582).

Modalités spéciales du contrat de commission. —

Le contrat de commission est souvent dans la pratique l'objet de modalités diverses. L'administration fiscale a parfois considéré qu'elles en modifient la portée. Parmi ces modalités, les plus courantes sont :

La clause ducroire.

La clause du dépôt ou de consignation.

(13) C'est l'opinion émise par MM. ALLIX et LECERCLÉ en ces termes : « Il apparaîtrait aussi abusif de la part de l'administration ou des tribunaux administratifs de négliger systématiquement les usages que de celle des redevables de se retrancher derrière des habitudes commerciales pour se refuser à apporter des preuves suffisantes ». (ALLIX et LECERCLÉ, *La taxe sur le chiffre d'affaires* Suppl. 1929, p. 34).

La clause de « bénéfice de survente » et la « ristourne de commission ».

Clause ducroire. — Nous avons déjà vu (voir *supra*, p. 13) que cette clause est une convention par laquelle le commissionnaire répond de la solvabilité des personnes pour le compte desquelles il traite. S'il agit en qualité de commissionnaire à l'achat, ce qui est le cas le plus général, il répondra par cette clause de la solvabilité de son commettant auprès du vendeur. A l'origine, le commissionnaire prenait pour cette garantie spéciale une commission plus forte, comprenant une véritable prime d'assurance ; on l'appelait la « double commission ».

La clause ducroire est actuellement généralisée dans le commerce de commission (14). C'est elle d'ailleurs, qui fait sa force et spécialement dans la commission à l'exportation. Un fabricant français hésitera toujours à expédier de la marchandise à Madagascar ou en Indochine ; il craindra de n'être pas payé. Il en sera autrement si la commande lui parvient par une maison de commission de la place, notoirement connue et solvable, qui se portera garante du paiement.

Malgré l'extension des obligations du commissionnaire qu'elle implique, l'administration considère que cette clause ne modifie pas l'essence du contrat de commission. (Rep. Min. à M. Flandin, dép., *J. O.*, déb. Ch. 13 juillet 1929, p. 2698). (Cons. de Préf. Caen, 16 janv. 1930 ; *Sem. Jur.* 1930, p. 331).

Cependant, dans une espèce assez particulière, la question s'est posée dans le cas d'un commissionnaire à la vente, se portant ducroire pour l'acheteur et ne pouvant se faire payer par lui, de savoir si le vendeur devait l'impôt sur le rembourse-

(14) Certains usages locaux l'admettent comme existant tacitement. Par exemple, à Marseille, en matière de vente de sucre, la clause ducroire est tacitement sous-entendue. (Aix, 29 avril 86. *Rec. Marseille*, 1887, I, 188).

ment du commissionnaire et si le commissionnaire devait l'impôt commission sur l'affaire réalisée. Elle a été résolue par l'affirmative (*J. O.* du 2 déc. 1927. Rép. Min. à quest. 8321 de M. Jourdain, sénateur, Déb. Sénat.)

Clause de dépôt ou de consignation. — Cette clause se rencontre dans les circonstances suivantes. Un fabricant ou un vendeur charge un commissionnaire à la vente, de lui trouver des acquéreurs pour des marchandises qu'il lui confie en dépôt. Il est admis que cette clause ne modifie pas la situation du commissionnaire s'il remplit les conditions exigées que nous avons étudiées plus haut. (Voir *supra*, p. 7)3.

Par conséquent, le dépositaire, *si ces conditions sont remplies*, sera assujetti à l'impôt sur les affaires seulement sur le montant de sa commission. (Art. 62, 2^o, loi du 25 juin 1920. Instruction du 16 février 1921. Solution n^o 111).

Une seule vente est réalisée puisque le dépositaire ne devient pas propriétaire de la marchandise. Le fabricant acquitte l'impôt sur le montant brut de la vente et le dépositaire sur le montant de sa commission. La déclaration du chiffre d'affaires est à faire par chaque partie. (C. E. 22 mai 1931, Maury Louette, *Sem. Jur.* 1931, p. 792).

Naturellement, le dépositaire doit pouvoir rendre les « invendus » puisqu'il n'est pas propriétaire de la marchandise. (Déc. admin. Cafés Standard, par Maison Hachette. *J. C. I.* 1925, p. 439).

Depuis une circulaire de la Direction générale des Contributions Indirectes du 27 septembre 1926, le fisc s'est montré plus strict pour la taxation des libraires, qui auparavant ne payaient la taxe que sur le montant des commissions versées par les éditeurs. S'appuyant en particulier sur le fait que le libraire n'est pas tenu de rendre compte de ses ventes, et que l'éditeur est payé au moyen d'acomptes « qui ne sont pas

liés à la marche de ses opérations » l'administration a décidé que le libraire doit être imposé sur le montant total de ses ventes.

Lorsque le dépôt s'analyse en un contrat d'association en participation, l'impôt est dû sur le montant brut de chacun des prix de vente (Lettre C. Ind. 6134, du 27 juillet 1927). C'est dans ce sens que la question a été résolue pour l'appréciation du contrat liant les éditeurs avec les Messageries Hachette.

La question s'est posée également dans la pratique, en ce qui concerne les droguistes dépositaires de spécialités pharmaceutiques. Elle a été résolue dans le même sens par la lettre de la Direction Générale des Contributions Indirectes n° 3968 du 7 août 1925. Mais elle a encore soulevé quelques difficultés. Depuis un arrêt du C. E. en date du 21 février 1930. (Danjon. *Sem. Jur.*, 1930, p. 611 ; *Gaz. Pal.* 1^{er} avril 1930), l'administration admet que le dépositaire soit taxé comme commissionnaire s'il est soumis à un contrat type qu'elle a approuvé.

En somme, pour que le dépositaire puisse être considéré comme commissionnaire, il faut qu'il ne devienne à aucun moment propriétaire de la marchandise, et par conséquent puisse rendre les invendus et en outre, que son profit soit déterminé à l'avance par une commission exclusive de tout autre profit.

Clause de « bénéfice de survente ». — Donnons un exemple pour montrer en quoi consiste ce « bénéfice de survente » :

Un fabricant charge un commissionnaire de lui vendre de la marchandise moyennant une commission fixe et en lui laissant, en plus, une partie de la « survente », c'est-à-dire la différence entre le prix réellement vendu par le commissionnaire et le prix minimum de vente fixé par le fabricant.

La jurisprudence a longuement hésité à se prononcer sur la question. Elle estimait qu'il s'agissait d'examiner dans chaque cas d'espèce le rôle exact du commissionnaire.

Dans plusieurs arrêts, le Conseil d'Etat avait décidé que la clause de bénéfice de survente n'enlève pas au commissionnaire sa qualité si, à aucun moment il ne devient propriétaire de la marchandise (15). (C. Etat, 20 janvier 1931. *Leb. chr.*, p. 506 ; *Sem. Jur.*, p. 912).

Mais depuis cette date, le législateur a fixé une autre solution par l'article 31 de la loi du 31 mars 1932 (16), puisque désormais le commissionnaire doit être rémunéré exclusivement par un tarif ou un pourcentage fixé dès avant l'exécu-

(15) C'était d'ailleurs la thèse admise par le Ministre des Finances, dans sa réponse à la question écrite, reproduite ci-dessous :

4214. — M. FRANKLIN-BOUILLON, député, expose à M. le Ministre des Finances le cas d'un négociant qui a chargé un commissionnaire de vendre des marchandises, ajoute que le contrat de commission porte que le commissionnaire ne pourra pas vendre au-dessous du prix fixé par son commettant, mais que, s'il vend au-dessus de ce prix la survente lui appartiendra en totalité ; que le commissionnaire touche, en outre, une commission prévue au contrat et demande si, dans cette hypothèse, l'Administration est fondée à soutenir que l'attribution de la survente à un commissionnaire est exclusive du contrat de commission et que la taxe sur le chiffre d'affaires doit, en conséquence, être calculée non sur le montant de la commission, mais sur le prix de la vente (Question du 25 mai 1925).

Réponse. — Le mode de rémunération auquel fait allusion l'honorable député n'est pas incompatible avec le contrat de commission. Mais la qualité de commissionnaire ne dépend pas uniquement des termes des contrats, mais surtout des conditions dans lesquelles ils sont exécutés. En cette matière, l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires global ne peut être écartée qu'autant que les intéressés sont en mesure d'établir qu'ils agissent bien, en fait, en qualité de commissionnaire, c'est-à-dire en vertu d'un mandat préalable de leur commettant à qui ils doivent rendre compte de l'exécution de leur mandat et sans être devenus, à aucun moment, propriétaires des marchandises.

(16) Les dispositions de l'art. 31 de la loi du 31 mars 1932 ont été reprises par les décrets du 31 décembre 1934 et du 27 janvier 1937.

tion des opérations (17) (Lettre autog. Cont. ind. 20 avril 1932, n° 1512).

Par cela même, la clause de bénéfice de survente n'est pas admise, puisque le commissionnaire ne peut naturellement connaître d'avance à quel prix il trouvera acquéreur pour les produits qu'il est chargé de vendre au mieux.

Dans l'état actuel des textes, il semble donc bien que la clause de bénéfice de survente ne permette pas au commissionnaire d'être considéré comme tel, pour l'application de la taxe sur les affaires.

Clause de ristourne de commission. — Supposons par exemple, un commissionnaire à l'achat qui voit se présenter un nouveau client étranger, désirant passer avec lui un contrat exclusif de fournitures, pour des achats en France. Le client ignore encore le chiffre d'achats qu'il pourra faire. Cela dépend, pour une large part, du goût de sa clientèle particulière pour les articles français, de la situation douanière de la France vis-à-vis de son pays, situation qui peut varier en cours de contrat. Il est par conséquent, difficile au commissionnaire

(17) Voici comment s'exprime le Ministre du Budget dans l'exposé du projet de loi du 31 mars 1932 :

Impôt sur le chiffre d'affaires. — Ventes effectuées par les commissionnaires, mandataires et intermédiaires.

La législation relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires fait aux commissionnaires, mandataires ou intermédiaires, une situation particulièrement favorable, si l'on compare cette situation à celle des marchands, opérant pour leur compte

En effet, les premiers ne sont imposés que sur leur rémunération, tandis que les seconds paient l'impôt sur le montant total de la transaction. Or, si cette différence de traitement se justifie suivant l'esprit de la loi pour les intermédiaires qui ne touchent qu'un courtage fixe, il n'en est pas de même pour ceux qui, rémunérés en tout ou partie par *une différence de cours ou une survente*, sont maîtres de leur prix. A cet égard, ces intermédiaires, soit à l'achat, soit à la vente, bénéficient des mêmes avantages que les marchands agissant pour leur propre compte ; et il existe d'autant moins de motifs de leur faire un sort plus favorable que, par ailleurs, ils ne sont pas tenus des risques de la chose et ne sont pas exposés à traiter à perte. Il serait à craindre enfin qu'un tel procédé ne se généralisât au détriment du Trésor.

de fixer d'une manière immuable le taux de commission, dès l'origine du contrat.

Il pourra faire à l'acheteur étranger la proposition suivante : Vous me paierez 7 % de commission sur le montant des affaires traitées par mon intermédiaire. Mais, si votre chiffre d'affaires annuel dépasse un million, je vous ristournerai 0.25 % de commission ; s'il dépasse cinq millions, je vous ristournerai 0.50 % de commission et s'il dépasse dix millions vous aurez une ristourne de 1 % de commission. De sorte que dans ce dernier cas, vous n'aurez plus en définitive payé que 6 % de commission sur la totalité de votre chiffre d'achats.

C'est cette clause, extrêmement pratique, que l'on nomme « ristourne de commission ».

Le pourcentage de commission n'est donc pas, dans ce cas, fixé de façon certaine et définitive dès avant l'exécution des opérations. Aussi pouvait-on se demander si l'administration autoriserait cette clause en admettant le commissionnaire à payer la taxe sur le chiffre d'affaires, sur sa seule commission.

Un cas analogue peut se produire également pour un commissionnaire à la vente. C'est le cas visé dans la question suivante posée par un sénateur au Ministre du Budget en ces termes : « l'administration continuera-t-elle à percevoir la taxe sur la seule commission du commissionnaire, malgré les prescriptions nouvelles de la loi des Finances du 31 mars 1932, lorsqu'un commissionnaire n'ayant droit qu'à une commission fixe, et recevant mandat à un prix déterminé, est néanmoins autorisé à ristourner à l'acheteur une partie de sa commission, correspondant à la réduction consentie ? »

Réponse. — Réponse affirmative dans les termes où la question est posée. (Question n° 1435. — Réponse à M. Ulmo, Sénateur, *J. O.* du 29 juin 1932).

Revenant sur cette interprétation libérale, le service des

Contributions indirectes a prétendu ensuite qu'un commissionnaire qui acceptait de faire bénéficier son client d'une partie de sa commission, bien que cette dernière ait été « préalablement fixée d'après le prix ou la quantité de marchandises » perdait de ce fait, sa qualité de commissionnaire au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Mais, le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 9 Mars 1936, a rejeté la prétention de l'Administration. Dans l'espèce considérée, la rémunération du commissionnaire à la vente était constituée par la différence entre une remise uniforme de 60 % qui lui était réservée par le commettant sur le prix courant et les réductions qu'il accordait aux acheteurs, suivant certaines catégories de clients indiqués au contrat. Ces réductions qui variaient de 5 à 45 % par rapport au prix courant, devaient être indiquées au commettant. De même toute dérogation au classement des clients par catégorie ne pouvait être consentie qu'avec l'agrément du commettant, préalablement à la livraison et à la facturation de la marchandise. Dans son arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que l'intermédiaire agissant dans ces conditions restait imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires *sur sa seule commission*.

Voici en pratique, comment se présentait l'affaire : Le sieur Gelley, négociant en accessoires d'automobiles à Lille, était commissionnaire à la vente pour le compte de la Compagnie Française des Accumulateurs Electriques Autox. Sa rémunération consistait dans la différence entre le prix auquel lui étaient fournis les appareils, soit le prix de base diminué de 60 %, et le prix auquel il les vendait, soit le prix de base atténué d'une remise entre 5 et 45 %, selon les clients.

L'Administration le considérait en fait comme « maître de ses prix de vente » en déclarant que s'il n'avait jamais dépassé le prix maximum qui lui était fixé, cela tenait à ce que

celui-ci était un prix limite théorique qui ne pouvait être atteint dans l'état du marché, et disait « qu'ainsi sa situation est analogue à celle d'un commissionnaire à qui les appareils sont consignés à un prix déterminé et qui bénéficie de sa survente ». En conséquence, elle demandait la validation de la contrainte décernée par l'administration des Contributions Indirectes le 11 mai 1934 et l'imposition du sieur Gelley sur le montant total de ses ventes.

Le Conseil de Préfecture interdépartemental siégeant à Lille, par arrêté en date du 21 mars 1935, annula la contrainte de l'administration. Celle-ci se pourvut devant le Conseil d'Etat, qui reconnut au sieur Gelley la qualité de commissionnaire pour les motifs indiqués ci-après :

« Considérant qu'aux termes de l'art. 3 des lois codifiées par le décret du 28 décembre 1926, modifié par l'art. 31 du 31 mars 1932 :

« Pour la liquidation de l'impôt, le chiffre d'affaires est constitué... pour les commissionnaires rémunérés par une commission, dont le taux préalablement fixé d'après le prix ou la qualité des marchandises est exclusif de tout profit... par le montant des courtages, commissions et autres profits définitivement acquis ».

« Considérant que... en vertu du contrat qu'il a conclu... il (le sieur Gelley) doit accorder aux acheteurs des remises variant suivant les différentes catégories de clients prévues par ledit contrat de 5 à 45 % sur le prix des appareils qui lui sont décomptés avec une remise de 60 %, la différence constituant sa commission ; que celle-ci *est exclusive de tout autre profit*, et que si le taux en est variable conformément aux stipulations du contrat, il n'en a pas moins été *fixé préalablement* à toute affaire ; que si le sieur Gelley, qui ne doit vendre et n'a jamais vendu au-dessus des prix indiqués par son contrat, a parfois

accordé à des clients des remises supérieures à celles qu'il devait leur consentir, il n'a pu le faire qu'avec l'agrément de la Compagnie Française des Accumulateurs Electriques Autox, à laquelle il adressait des bordereaux indiquant, notamment, les conditions de remise consenties et qui facturait elle-même à la clientèle les marchandises livrées ; qu'ainsi cette circonstance qui n'a eu d'autre effet que de diminuer sa commission, n'est pas de nature à le faire considérer comme étant maître des prix de vente et devant, par suite, être assimilé à un marchand au regard de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; que, dans ces conditions, le Ministre des Finances n'est pas fondé à demander qu'il lui soit fait application des dispositions générales de l'art. 3 des lois codifiées par le décret du 28 décembre 1926, modifiées par l'art. 31 de la loi du 31 mars 1932, ...décide : le recours du Ministre des Finances est rejeté... (Cons. Etat. Cont. 7^e s/section, 9 mars 1936) (67) ».

Par conséquent, dans l'état actuel des textes, qui n'ont pas été modifiés sur ce point par la loi du 31 décembre 1936, on peut considérer que la clause de ristourne de commission ne fait pas perdre à l'intermédiaire, au regard du fisc, sa qualité de commissionnaire.

§ 2. — Calcul, perception et contentieux de la taxe sur les affaires.

Modifications apportées par la loi du 31 décembre 1936. — Nous avons déjà signalé (voir *supra*, p. 70) que la loi du 31 décembre 1936, tout en modifiant profondément le système de la loi du 25 juin 1920, pour la perception de la taxe

(18) Nous devons le texte de l'arrêt à l'obligeance du secrétariat du Conseil d'Etat qui a bien voulu nous en communiquer la minute.

sur les affaires, renvoie dans une certaine mesure à la codification antérieure.

Cette loi institue :

1^o En ce qui concerne les ventes, une taxe unique de 6 % (dont 0,30 au profit du fonds commun des départements et des communes).

2^e En ce qui concerne toutes autres opérations, une taxe de 2 % (dont 0.10 au profit du fonds commun des départements et des communes).

Les opérations de commission entrent évidemment dans la deuxième catégorie. Cependant le législateur a entendu les admettre à un régime de faveur (19) :

« Sont exonérés, stipule le dernier alinéa de l'article 5, les opérations de commission et de courtage portant sur des ventes de marchandises autres que celles soumises à la taxe de 2 %, en vertu des alinéas 3^e et suivants du présent article, ainsi que les opérations de courtage, de commission et de façon rentrant dans le processus de distribution et de transformation desdites marchandises antérieurement à la perception de la taxe unique de 6 % ».

Si on se reporte aux textes, il en découle que pratiquement, sont exonérées actuellement toutes les opérations de commission et de courtage se rapportant au commerce des marchandises et à l'exception de celles portant sur des ventes d'immeubles par les marchands de biens ou de maisons, visées par l'article 2 de la loi du 25 mars 1936, sur des ventes ou importations d'objets anciens d'occasion, énumérés par le 5^o de

(19) Voir Instruction du 13 février 1937, relative à l'exécution :

1^o des articles 1^{er} à 15 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale ;

2^o du décret du 27 janvier 1937 prévu par l'article 12 de la même loi. Parue au *J. O.* du 14 février 1937, article 66-b.

l'article 5 ; sur les ventes d'eau, de gaz et d'énergie électrique, imposables à la taxe de 2 % ; sur les mélasses visées au 8° de l'art. 5.

Il en résulte qu'en l'état actuel des textes, c'est *sur un nombre extrêmement limité d'articles* ci-dessus désignés, *que le commissionnaire peut avoir à acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires au taux de 2 %* sur les « profits définitivement acquis ».

Il est tout de même intéressant d'étudier comment sera acquittée la taxe dans les cas exceptionnels où elle est encore dûe par le commissionnaire et les innovations apportées par la nouvelle loi.

Suppression du forfait. — Antérieurement à la loi du 31 décembre 1936, le forfait existait encore pour le commissionnaire, à titre facultatif, si le chiffre d'affaires taxable était inférieur à 40.000 francs par an (20).

(20) Signalons que la demande de forfait devait être présentée dans les deux derniers mois de l'année. Le contribuable faisait des propositions, l'administration les appréciait et fixait un chiffre. En cas de désaccord persistant, le différend pouvait être porté, à la demande du redevable, devant une Commission siégeant au chef-lieu du département et composée à égalité : de fonctionnaires et de commerçants. — La décision de la Commission était sans appel, sauf faculté qui restait à l'intéressé de renoncer au forfait. Le forfait était consenti pour deux ans et se continuait par tacite reconduction.

Les redevables qui avaient obtenu le forfait, jouissaient de trois avantages essentiels :

1° Ils étaient dispensés de la tenue d'une comptabilité, de la conservation de pièces justificatives et de la production du relevé mensuel.

2° Ils acquittaient l'impôt par trimestre sur des bases invariables pendant la durée du forfait.

3° Ils étaient dispensés de tout contrôle, notamment de celui qu'a institué l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. Le fisc ne pouvait exiger la production d'aucune pièce, ni contrôler aucun document.

Ajoutons cependant que ces avantages étaient plus théoriques qu'effectifs. Dans son propre intérêt, en effet, le contribuable qui demandait le forfait ou voulait en obtenir le renouvellement était obligé, pour avoir des bases sérieuses de discussion avec l'administration, de produire sa comptabilité et de fournir des justifications à l'appui de ses propositions.

Le régime du forfait est supprimé par la nouvelle législation, il avait donné lieu à de graves abus. En effet, il fonctionnait au détriment du Trésor et était en réalité « la consolidation des insuffisances » (21).

Cependant, le redevable à la taxe de 2% est autorisé par l'article 2, paragraphe 1^{er} du décret du 27 janvier 1937, à inscrire globalement à la fin de chaque journée les opérations au comptant pour des valeurs inférieures à 300 francs (22).

Le régime des acomptes provisionnels est maintenu dans certaines conditions, pour les redevables ayant une installation permanente (23) (art. 25 du décret).

Suppression de la taxe sur le montant des frais de transport. — Cette suppression, qui était depuis longtemps réclamée par tous les milieux commerciaux, est réalisée par l'art. 6 de la loi et plus explicitement par l'art. 11 du décret d'application du 27 janvier 1937.

Article 11. — Pour la liquidation de la taxe de 2%, le chiffre d'affaires sera, sous réserve de la déduction prévue sous l'alinéa a) du paragraphe 7, de l'article 4 ci-dessus (24) en ce qui concerne *les débours afférents au transport des marchandises*

(21) Edgard ALLIX ; *Traité de Science des Finances* ; 5^e édition p. 710.

(22) V. le rapport au Président de la République précédant le décret du 27 janvier 1937.

(23) Les acomptes provisionnels sont versés, soit mensuellement, soit trimestriellement, suivant le montant du chiffre d'affaires, et sont fixés sur la base de l'année précédente. Un épurement définitif intervient après la fin de l'année. Le redevable fournit donc uniquement un relevé annuel pour toute l'année, dans les trois mois qui suivent le 31 décembre. Le régime en est fixé par l'article 24 du décret de codification du 27 décembre 1934.

(24) L'article 4, § 7, alinéa a, dispose que :

« Peuvent être déduits du chiffre d'affaires imposable pour l'application de la taxe de 6% : a) les débours afférents au transport en territoire français des marchandises vendues à condition que ces débours s'appliquent à la dernière livraison et qu'il soit justifié desdits débours et que ces débours correspondent au prix des transports soumis eux-mêmes à la taxe de 2% ou légalement exonérés. »

vendues, déterminé par le montant des ventes, échanges ou livraisons, autres que de produits exonérés, en ce qui concerne :

.
b) Les opérations restant imposables des commissionnaires...

De l'étude de ces textes, il résulte que peuvent être déduits du montant des ventes pour l'application de la taxe : les débours afférents au transport sur territoire français des marchandises vendues, à condition qu'il soit justifié desdits débours, et que ces débours correspondent au prix des transports soumis eux-mêmes à la taxe de 2 %, ou légalement exonérés.

Ainsi, la déduction dont il s'agit, qui suppose bien entendu, que des frais de transport sont englobés dans le prix, est subordonnée à la réalisation de *quatre conditions* :

1° Qu'il s'agisse de transports effectués sur le *territoire métropolitain*.

2° Que le transport s'applique à la *dernière livraison*.

3° Que les débours correspondent effectivement aux *prix réels* des transports.

4° Qu'il soit *justifié des débours* dont la déduction est demandée.

Il y a lieu de remarquer que la déduction s'applique aux livraisons par colis postaux et aux envois par poste (25).

Mode de paiement de la taxe. — Il est actuellement réglé par les articles 22 et 23 du décret du 27 janvier 1937.

En voici les dispositions essentielles :

Le redevable doit adresser avant le 25 de chaque mois, au bureau du receveur des contributions indirectes (26) un re-

(25) Voir Instruction Ministérielle du 13 février 1937, pour l'application de la loi, art. 50 (*J. O.* du 14 février 1937).

(26) L'indication du bureau compétent pour recevoir les déclarations est donnée

levé établi d'après la comptabilité et indiquant pour le mois précédent le montant des opérations taxables, le taux d'imposition et le montant de la taxe ; s'il y a lieu, ce relevé devra présenter le montant brut des ventes, le montant des déductions et réfections appliquées en vertu des articles 4 et 11 du décret, le montant net des ventes devant être retenu pour l'imposition.

Le paiement de la totalité des droits exigibles doit être fait au moment de la remise ou de l'envoi du relevé.

L'article 23 du décret précise les moyens de libération : numéraire, chèque postal, mandat-carte et mandat-poste ou virement au compte de chèques postaux du receveur de l'administration compétente.

Le paiement peut également être effectué par chèque barré à l'ordre du comptable avec l'inscription « Banque de France » entre les deux barres, si le versement à effectuer excède 100 francs. Si le versement à effectuer excède 300 francs, les redevables acquittant l'impôt d'après leurs débits ou leurs livraisons peuvent se libérer par obligation cautionnée dans les conditions déterminées par les articles 2 et 3 de la loi du 15 février 1875.

Une innovation intéressante de la nouvelle réglementation est la possibilité prévue pour le redevable de se libérer dans certaines conditions à présentation d'une *traite émise par*

par l'art. 15 du décret du 27 janvier 1937 qui stipule : Les déclarations doivent être souscrites :

a) Au bureau du receveur des contributions indirectes, pour toutes les personnes ou sociétés autres que celles visées par les alinéas b et c ci-dessous ;

b) Au bureau du receveur des douanes pour les transitaires et les commissionnaires en douane ;

c) Au bureau du receveur de l'enregistrement pour toutes les personnes exerçant à titre principal la profession de banquier, changeur, escompteur, agent de change, remisier, coulissier, assureur, courtier d'assurances, courtier maritime et toutes autres professions se rapportant au commerce des valeurs et de l'argent, ainsi que pour les marchands de biens et assimilés.

l'agent de l'administration. Ce mode de paiement est prévu par le dernier alinéa de l'article 23 du décret, qui dispose que : « les redevables exerçant une profession ou un commerce dans une place bancaire peuvent être autorisés par le directeur de l'administration compétente à acquitter le montant de l'impôt sur présentation d'une traite émise par l'agent de ladite administration désignée à cet effet. Dans ce cas, l'impôt est augmenté des frais de traites ainsi que des frais de recouvrement, dont le montant est fixé par l'arrêté ministériel du 29 août 1933.

Il y a lieu de noter que des déclarations d'existence prévues par les articles 13, 14 et 15 du décret doivent être faites par tout redevable. La déclaration d'existence devait être faite pour tout redevable avant le 15 février 1937 (27) et pour tout nouveau redevable dans les 15 jours du commencement de ses opérations.

L'article 29 du décret admet, sous réserve de l'accomplissement de certaines conditions, la *restitution de l'impôt* afférent aux affaires ayant donné lieu à paiement de la taxe qui sont ultérieurement résiliées ou annulées ou encore qui restent impayées. Dans ce cas, le redevable doit joindre à l'un de ses plus prochains relevés mensuels, un *état spécial* indiquant :

1° La *nature* de l'opération initiale, ainsi que le nom et l'adresse de la personne avec laquelle l'affaire a été conclue.

2° La *date* de cette opération.

3° La *page du livre spécial* prescrit par les articles 20 et 21 du décret, sous laquelle elle a été inscrite ou du registre de comptabilité tenant lieu du registre spécial (28).

(27) Même pour ceux antérieurement soumis à la taxe sur le Chiffre d'affaires (Voir Instruction Ministérielle du 13 février 1937, art. 86).

(28) Le livre ne doit être tenu qu'à défaut de comptabilité régulière (art. 21 du décret).

4^o Le *montant* de la somme remboursée ou impayée.

Le décret précise en outre que : le montant de la somme à déduire à la suite des rectifications effectuées est imputé sur les sommes portées sur les premiers relevés produits après le dépôt de la réclamation.

La restitution de l'impôt, quand elle ne peut être effectuée par voie d'imputation, ne peut avoir lieu que sur demande spéciale sur timbre. En aucun cas, l'imputation ou la restitution ne peut être demandée après un délai de deux ans à partir de la perception.

Contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires. — Le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires est actuellement régi par la loi du 6 juillet 1934, les décrets des 11 et 24 juillet 1934 qui ont été codifiés dans le Code sur le chiffre d'affaires annexé au décret du 27 décembre 1934. Ces dispositions n'ont pas été modifiées par la loi du 31 décembre 1936, qui dispose dans son article 10 : « les pénalités et les principes contentieux applicables seront ceux de la taxe sur le chiffre d'affaires, en vigueur ».

a) **Prescription.** — La loi a maintenu la prescription antérieure de trois ans, sans préciser d'ailleurs le mode d'interruption de prescription. A ce point de vue, le Conseil d'Etat avait d'abord admis que la pétition en remise des pénalités était interruptive de la prescription (arrêt du 22 janvier 1932, Chauvet) puis il avait fait retour en arrière et adopté la thèse opposée favorable au redevable (25 novembre 1932).

Pour couper court à cette interprétation libérale, le décret du 24 juillet 1934 fixe les modes d'interruption de la prescription en prévoyant qu'elle sera interrompue par des procès-verbaux dûment enregistrés et notifiés, par des reconnaissances d'infraction signées de redevables, et par le paiement

d'acomptes ou par tout autre acte interruptif de droit commun (29).

b) **Pénalités.** — Le régime des pénalités a été entièrement remanié par le décret du 27 décembre 1934 (30). Il comprend actuellement :

1° *Une indemnité de retard* : 1 % par mois ou fraction de mois de retard du montant d'impôt à acquitter hors délai, étant entendu que les déclarations ont été souscrites en temps voulu.

2° *Le double droit.* — Pénalité de droit commun pour tous les cas non spécialement prévus, il se calcule sans décime, sur le montant dont le paiement avait été éludé : ce qui correspond au versement d'un impôt triple.

3° *Le quadruple droit,* — Sans décime, applicable en cas de manœuvre frauduleuse.

4° En cas de *récidive*, la peine d'emprisonnement peut aller jusqu'à six mois.

c) **Procédure.** — (Article 12 du décret-loi du 24 juillet 1934)

1° Si c'est l'administration qui formule une réclamation, le Conseil de Préfecture est saisi, soit par requête du service compétent, soit par opposition motivée du redevable contraint devant la juridiction administrative. Cette opposition doit être faite, à peine de déchéance, dans les trois mois de la signification de contrainte.

2° Si la demande émane du redevable, l'instance est introduite soit par voie de requête sur timbre déposée au greffe du Conseil de Préfecture, soit par exploit d'huissier.

Les arrêtés du Conseil de Préfecture sont notifiés par huis-

(29) La contrainte n'est donc plus obligatoire en matière de taxe sur le chiffre d'affaires comme acte interruptif de la prescription.

(30) Voir l'étude parue à ce sujet au *Dalloz* 1935, notes fiscales, p. 13.

sier ou par voie administrative et le délai de deux mois imparti pour saisir le Conseil d'Etat court pour le contribuable du jour de la notification de l'arrêté et pour le ministre du jour de l'arrivée du dossier au ministère ou de la date de signification au ministre (31).

La *remise gracieuse* des pénalités peut-être demandée sur timbre au directeur départemental suivant les modalités fixées par le décret du 6 juillet 1922.

Le directeur départemental tranche lui-même pour les sommes inférieures à 5.000 francs, le directeur général pour les sommes comprises entre 5.000 et 20.000 francs et le ministre, au-dessus de cette dernière somme.

Formalités nouvelles à remplir par le commissionnaire pour le compte de ses clients. — Bien souvent, le commissionnaire aura à effectuer pour le compte de ses clients les formalités édictées par les articles de la loi du 31 décembre 1936 relatifs au nouveau régime de la taxe sur les affaires, et spécialement s'il achète pour le compte de clients qui ont pris la *position de producteurs*, au regard de la loi. Dans ce cas, les marchandises doivent lui *être livrées en suspension de la taxe* ; les attestations dont il sera question plus loin, lors de l'étude de la taxe à l'importation (voir *infra*, p. 130) peuvent être remplacées par des papillons (32), si ces clients s'approvisionnent auprès d'un très grand nombre de producteurs (33) (Instruction minist. du 13 février 1937, art. 30).

(31) Le ministère d'un avoué au Conseil d'Etat n'est pas obligatoire en matière de taxes assimilées aux Contributions Indirectes (loi du 22 juillet 1889. art. 61).

(32) Sous réserve du consentement du fournisseur.

(33) C'est le cas pour les grands magasins, dont certains s'approvisionnent par l'intermédiaire des maisons de commission.

Ces papillons, dont modèles ci-dessous, doivent être collés, l'un (A) sur la facture du fournisseur, l'autre (B) sur la lettre de commande.

Papillon A

Marchandises livrées aux magasins.....

En suspension de la taxe unique.

Papillon B

Les magasins..... s'engagent à prendre en charge dans leur comptabilité, le paiement de la taxe unique sur les marchandises, faisant l'objet du présent bon de commande.

CHAPITRE IV

L'EXONERATION DE LA TAXE A L'EXPORTATION

Ce qu'il faut entendre par exportation. — La loi du 31 décembre 1936 a explicitement maintenu les dispositions de l'article 15 du Code du chiffre d'affaires du 27 décembre 1934, qui exempte d'impôt sur le chiffre d'affaires les « affaires s'appliquant à des opérations de vente, de commission et de courtage qui portent sur des objets ou marchandises exportées » sous l'unique exception de ventes d'objets d'art pour les antiquaires. Elle stipule, en effet, dans son article 6 : « En tant qu'elles ne sont pas contraires aux dispositions de la présente loi, sont étendues aux taxes prévues par l'article 2 ci-dessus les exonérations édictées par les articles 5, 15 et 55 du décret de codification du 27 décembre 1934 » (1).

Cependant, elle a spécifié dans son article 3 § 3 que, à la condition que soit appliqué en Algérie un système de taxes uniques, semblable à celui institué par les articles 1^{er} à 12 de la présente loi, ne seront pas, pour l'application desdites taxes, considérées comme des exportations au regard de la métropole, et comme des importations au regard de l'Algérie, les expéditions des marchandises faites de France à destination de l'Algérie.

(1) Rappelons que l'art. 2 de la loi du 31 décembre 1936 est ainsi libellé : « A compter de la date parue à l'article précédent (1^{er} février 1937) il sera institué sur les affaires, au sens des dispositions des art. 1^{er} à 4 du décret de codification du 27 décembre 1934 : 1°) en ce qui concerne les ventes une taxe unique de 6 % ; 2°) en ce qui concerne toutes autres opérations, une taxe de 2 %.

L'article 17 de la loi de finances algérienne du 31 décembre 1936 (*Journal Officiel* du 1^{er} janvier 1937, page 117) stipule que « pour l'application en Algérie de la taxe unique de 6 % sur les affaires, et par dérogation aux dispositions de l'article 10 de la loi du 19 décembre 1900, portant création du budget spécial de l'Algérie, un décret déterminera pour l'Algérie le taux des nouveaux droits fusionnés avec les impôts indirects, ainsi que les modalités d'adaptation de la taxe au régime fiscal de la colonie et aux conditions particulières d'existence de sa population ».

Ce décret, dont les dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} février 1937, a été pris le 29 janvier 1937 et publié au *Journal Officiel* le 30, du même mois.

En conséquence, la métropole et l'Algérie doivent être désormais considérées comme ne formant qu'un seul et même territoire pour l'application des taxes uniques (2).

L'exemption de taxe pour les affaires à l'exportation avait été prévue dès l'origine par l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920 dans le but de favoriser notre commerce d'exportation. Elle fut annulée par la loi du 4 avril 1926, qui institua une taxe à l'exportation au moment où la dépréciation de notre change conférait à nos commerçants une prime à l'exportation. L'application cette taxe fut suspendue par décret du 4 janvier 1927, en application de la loi du 12 août 1926, et définitivement supprimée par le décret-loi du 24 juillet 1934.

D'après l'instruction du 29 août 1920, « lorsqu'une vente à l'exportation est traitée pour le compte du fabricant ou négociant par un commissionnaire qui, n'achetant pas personnellement la marchandise, sert d'intermédiaire entre le vendeur et l'acheteur étranger, les deux opérations, aussi bien celle de

(2) Voir instruction ministérielle du 13 février 1937, art. 59.

vente que celle de commission, bénéficient à la fois de l'exemption d'impôt prévue par l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920 ».

Conditions à remplir pour bénéficier de l'exonération.

— Pour bénéficier de l'exonération, il faut que la vente ait pour effet *direct et immédiat* de réaliser l'exportation. C'est-à-dire que l'exonération ne s'applique pas d'une part, aux ventes faites à des commerçants exportateurs et, d'autre part il faut que l'envoi à l'étranger soit fait « dans un délai conforme aux usages commerciaux » (Inst. du 16 fév. 1921, n° 178).

C'est ainsi que l'Administration refuse l'exonération, quand un négociant étranger acheteur entrepose la marchandise chez un commissionnaire dépositaire, en attendant de l'exporter suivant ses propres besoins et ceux de sa clientèle (Sol. adm. *R. I. C. A.*, 1935, p. 96).

L'exportation faite par l'entremise d'un commissionnaire est donc exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires pour la faible partie des affaires encore soumises à la taxe. Mais pour cela, il est nécessaire de satisfaire à certaines conditions. Le commissionnaire doit agir effectivement en cette qualité (3), et prouver l'exportation suivant des règles fixées par l'administration.

La jurisprudence est formelle à cet égard. C'est ainsi que n'est pas considéré comme commissionnaire exportateur celui qui vend à prix convenu, ne rend pas compte, et facture aux clients le prix qui lui plaît, étant ainsi maître du prix de revente, et devient ainsi propriétaire de la marchandise. (Cons.

(3) C'est-à-dire : 1° avoir un mandat préalable ;

2° rendre des comptes au commettant ;

3° ne devenir à aucun moment propriétaire de la marchandise ;

4° être exclusivement rémunéré par une commission exclusive

de tout autre profit.

Préf. Nantes, 30 mars 1930. Soc. Anonyme Ateliers Const. Paimbeuf, *Gaz. Pal.* 15 mai 1930).

Par contre, doit être considérée comme vente à l'exportation, une vente conclue avec une maison étrangère par l'intermédiaire d'un commissionnaire ayant facturé et encaissé le prix des marchandises vendues, si les ordres d'achat de la maison étrangère au vendeur sont antérieures à la commande passée par le commissionnaire, si les marchandises n'ont jamais été à la disposition de ce dernier, si elles sont expédiées directement par le vendeur à la maison étrangère, et si enfin il ressort de l'ensemble des faits de la cause que le commissionnaire ne peut être considéré comme ayant acheté ferme la marchandise qui aurait été ensuite revendue à une maison étrangère. (Cons. Préf. Grenoble, 4 mars 1931. *Gaz. Pal.*, 23 juin 1931).

Signalons cependant qu'*en fait*, et par suite d'une tolérance d'ailleurs sanctionnée par un accord avec la Chambre du commerce extérieur de Paris, et divers autres syndicats, l'administration a admis que l'intermédiaire serait réputé commissionnaire s'il était établi « qu'il ne procède à ses achats qu'en vertu d'ordres préalables et par suite, s'il ne constitue pas de stocks de marchandises lui appartenant ». Cet accord s'appliquait à l'ensemble des affaires d'exportation. (Rép. Min. Fin. n° 4945 à M. Bruyas, dép., *J. O.* du 20 sept. 29, p. 2918.)

Un arrêt du C. E. du 19 mai 1933 (Villebrun ; *R. I.* 1933, n° 3984) semble d'ailleurs ne pas admettre cette solution libérale de l'administration.

Conditions de forme. — Les conditions de fond étant supposées remplies par le commissionnaire pour bénéficier de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation, *certaines formalités* indiquées par l'arrêté du 28 août 1920,

complété par les arrêtés des 28 octobre 1922, 24 avril et 11 septembre 1926, doivent être accomplis tant par le vendeur que par le commissionnaire.

Le vendeur qui traite à l'exportation par l'intermédiaire d'un commissionnaire, doit inscrire ses livraisons sur un *registre spécial* tenu par ordre chronologique et portant :

- 1° la date d'inscription,
- 2° le nom et l'adresse du commissionnaire,
- 3° le nombre, les marques, et les numéros des colis,
- 4° l'espèce et la valeur des objets ou marchandises,
- 5° le nom ou la résidence de la personne pour laquelle la marchandise est livrée chez le commissionnaire, ou l'indication de la contremarque qu'elle porte chez le commissionnaire.

En outre le vendeur doit délivrer au commissionnaire une facture portant ces indications (Art. 12 de l'arrêté du 23 avril 1920).

Le commissionnaire doit, de son côté, accomplir des formalités analogues et :

A. Inscrire sur un *registre spécial* tenu par date de livraison les marchandises destinées à l'exportation en y indiquant :

- 1° La date d'inscription,
- 2° Le nom et l'adresse du négociant vendeur,
- 3° Les marques et numéros des colis,
- 4° L'espèce et la valeur des objets ou marchandises.

B. Tenir un *registre d'expéditions* par ordre de dates, et indiquer la nature, le nombre, les numéros, la destination et la valeur des colis ;

C. Annoter la *facture* du vendeur en y portant la date d'inscription sur le registre prévu au § B ;

D. Indiquer aussi la *date d'inscription* au registre d'expéditions sur les pièces qui accompagnent l'expédition. (Art. 13 de l'arrêté du 28 avril 1920).

Déjà, avant la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936, l'administration admettait que toutes ces formalités ne sont pas obligatoires si les registres de comptabilité font foi de l'exportation. C'est ainsi que l'administration avait même consenti, à titre tout à fait exceptionnel, à ne pas se prévaloir de la non-tenue du registre prévu par l'art. 12 de l'arrêté ministériel du 28 août 1920, lorsque des justifications probantes du droit à l'exonération lui étaient fournies (*J. O.*, Ch. 1926, p. 2951. Rép. Min. Fin. à M. Desjardins, député).

Dans une espèce plus récente, l'administration s'exprimait ainsi : « Et bien qu'en principe, le fait que les formalités réglementaires n'aient pas été remplies, rende la taxe, en droit strict exigible, l'administration, sous réserve que l'expédition des marchandises puisse être établie d'une manière certaine, ne manque pas d'apporter un large esprit de modération dans l'examen de cas particuliers. (Rép. Min. Fin. à M. Tillier, député, *J. O.*, Ch. 9 janv. 1935, p. 19).

Ce que désirait l'administration, c'est que le commissionnaire puisse prouver immédiatement que l'exportation de toute marchandise exonérée a bien été réalisée. Par exemple en pratique, il était procédé comme suit : un livre spécial d'emballage était attribué à *chaque client* (contremarque) du commissionnaire exportateur, de telle sorte que la destination finale était la même pour toutes les marchandises qui y étaient inscrites. Pour individualiser la marchandise inscrite, il suffisait de porter sur le livre le nom du fabricant et le numéro d'ordre de réception de la facture correspondante. La date d'expédition et les numéros des colis étaient portés en fin d'inscription de chaque envoi. Ce système qui, pour chaque client, constituait une série distincte, permettait de réduire les écritures au strict minimum.

Naturellement, les expéditions ainsi réalisées devaient être

en concordance avec les débits comptables faits aux clients. L'administration considère, en effet, que le relevé des ventes faites à un client étranger est insuffisant quand ces ventes ne figurent pas sur les registres comptables (Rép. Min. Fin. n° 11866 à M. Appourchaux, dép. *J. O.* 31 mars 1931, p. 2458).

Le décret du 27 janvier 1937, pris en application de la loi du 31 décembre 1936, a sanctionné la tolérance antérieure de l'administration en ce qui concerne les justifications d'exportation. En effet, il stipule que pour que les opérations soient exemptes de l'impôt, il est nécessaire : a) que le vendeur inscrive les envois sur le registre prévu à l'article 20. Or, l'article 20 stipule que le livre spécial n'est obligatoirement tenu qu'« à défaut de comptabilité régulière permettant de dégager nettement les éléments exigés ».

Formalités particulières à certaines marchandises.

— Signalons que l'administration demande certaines formalités supplémentaires pour les affaires portant sur des *pierres et métaux précieux* en raison des fraudes faciles auxquelles pourraient se prêter les transactions sur ces matières. En principe, le bénéfice de l'exonération est dans ce cas, subordonné à la production d'un *certificat de sortie* délivré par l'administration des Douanes qui doit être rattaché au livre d'expédition du commissionnaire. (Arrêté du 28 avril 1920, art. 15 et décret du 27 janvier 1937, art. 12 § 2).

L'administration peut d'ailleurs dispenser de la production de cette pièce sur autorisation spéciale. Cette autorisation annuelle est toujours révocable sur simple notification.

En ce qui concerne les envois effectués à l'étranger par l'intermédiaire du service des Postes, les agents de cette administration peuvent toujours appeler le service des Douanes, et le service des Contributions indirectes pour vérifier la marchandise exportée, en présence de l'intéressé qui doit rat-

tacher le reçu des Postes au livre d'expéditions. (Décret du 27 janvier 1937, art. 2, § 2 *in fine*). Les mêmes formalités sont exigées pour les envois effectués par aéronef et en outre, dans ce cas, le commissionnaire doit pouvoir présenter un certificat d'arrivée.

Nous avons vu (voir *supra*, p. 105) que les ventes à l'exportation réalisées par des antiquaires ne bénéficient pas de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les ventes réalisées pour le compte des antiquaires n'en bénéficient pas non plus. (Rép. min. Fin. à M. Thibaut, dép., *J. O.* 1922, p. 25 ; *Rec. Quest. Fisc.* 1922, p. 101).

Il y a lieu de remarquer à ce sujet que ce n'est pas l'exportation qui constitue le fait générateur de l'impôt, mais la vente elle-même. Rép. Min. Fin. à M. Grinda, dép., *J. O. Déb. Ch.* 8 juillet 1926, p. 2786).

C'est ainsi que la vente par un antiquaire, réalisée sur des objets déjà déposés à l'étranger, est passible de l'impôt. (Société Germain Séligmann ; Cons. Préf. Seine, 5 mars 1930. *Gaz. Pal.*, 13 mai 1930) (C. E. 22-2-35, *Gaz. Pal.*, 21 mai 1935).

CHAPITRE V

LA TAXE A L'IMPORTATION

Nous venons de voir, qu'au sujet de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, le commissionnaire a une situation bien spéciale. Dans le régime intérieur d'une part, il ne paie la taxe que sur le montant de sa commission et seulement dans des cas exceptionnels depuis la loi du 31 décembre 1936 (1).

D'autre part, pour les marchandises exportées il est toujours exonéré de la taxe, à condition de se soumettre aux formalités que nous avons étudiées.

Il nous reste à examiner quelle sera la position d'un commissionnaire pour le paiement de la taxe sur les marchandises importées, dite *taxe à l'importation*.

But de la taxe. — Le but de cette taxe est d'éviter que la charge résultant de la taxe sur le chiffre d'affaires ne constitue une prime en faveur du commerce d'importation. C'est ce qu'exprimait le rapporteur général de la Commission des finances de la Chambre au moment de la discussion de la loi du 25 juin 1920 en ces termes : « Il est indispensable de prendre les précautions nécessaires pour mettre les commerçants ou les particuliers qui effectuent leurs achats à l'étranger sur un pied d'égalité aussi complète que possible, au point de vue de l'impôt sur le chiffre d'affaires avec ceux qui effectuent leurs achats à l'intérieur de notre territoire ».

(1) Voir supra, pp, 94 et suiv.

Origine de la taxe. — Cependant l'impôt sur le chiffre d'affaires frappait les marchandises à chaque transaction, alors que les marchandises importées fabriquées n'étaient frappées que d'une seule taxe par la loi. Pour remédier à cette inégalité, la loi du 31 juillet 1920 prévoyait, dans son article 12, que « l'impôt sur les importations était majoré d'un pourcentage égal à la taxe sur le C. A., lorsque le vendeur français ou étranger n'avait pas le siège de son commerce en France, et par suite ne payait pas la taxe sur le chiffre d'affaires ». Par la suite, l'art. 24 de la loi du 13 juillet 1925 tendait à atteindre deux fois la marchandise importée, une fois par la taxe à l'importation, une seconde fois par l'impôt ordinaire du chiffre d'affaires. Le texte, fort difficile à appliquer dans la pratique, fut plusieurs fois modifié par le Parlement. Après « un travail de Pénélope », comme ont pu le dire MM. Alix et Lecerclé, on revint presque au point de départ.

La loi du 31 mars 1932, poursuivant le même but, dans son art. 32, avait augmenté le taux de la taxe d'importation à 4 % sur les produits semi-ouvrés, et à 6 % pour les produits fabriqués. Mais des conventions passées avec les principaux pays portant suppression de ces surtaxes avaient, en fait, ramené à peu de chose l'effet de la loi, avant la réforme fiscale du 31 décembre 1936.

Caractères de la taxe. — La taxe à l'importation est actuellement réglée par le titre II, art. 32 à 38 du Code du chiffre d'affaires du 27 décembre 1934, et par l'arrêté ministériel du 4 avril 1935, pris en exécution de la loi, ainsi que par la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936 et le décret d'application du 27 janvier 1937 (2).

(2) On pourrait croire à la lecture superficielle de la loi du 31 décembre 1936

Ses caractères principaux, tels qu'ils résultaient de la jurisprudence et des textes antérieurs à la dernière réforme fiscale, étaient les suivants :

1^o Elle constituait, comme nous l'avons signalé plus haut, *une taxe compensatrice* destinée à protéger l'industrie française.

2^o Elle était assimilée *aux droits de douane* pour ce qui est des modalités de perception, des formalités à remplir et du contentieux. C'est ainsi en particulier, que le fait générateur de la taxe d'importation ne se distingue pas du fait générateur des droits de douane (Cas. req. 17 juin 1927. *Sem. Jur.* 1927, p. 942).

3^o Mais elle était *indépendante des droits de douane* quant à son exigibilité : l'exonération des droits de douane restait sans influence au regard de la taxe (Cas., 30 janv. 1923). Et les régimes spéciaux aux droits de douane ne s'étendaient pas à la taxe à l'importation (Cons. d'Etat, 25 juillet 1929. *Rec. quest. fisc.*, 1929, p. 326).

4^o Elle était perçue, comme les droits de douane, *quel que soit l'importateur*, ce qui implique que la qualité de la personne qui importe reste sans influence sur la perception.

5^o Elle était dûe sur la valeur des objets importés *indépendamment de tout paiement*.

6^o Elle était *indépendante* de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires et, par conséquent se cumulait ou pouvait se cumuler avec lui. Il en résultait qu'aucune compensation ne pouvait

que la « taxe à l'importation » n'existe plus. En effet, l'art. 1^{er} de la loi est ainsi conçu : Art. 1^{er}. — « Sont supprimées à compter du 1^{er} janvier 1937... la taxe d'importation ». Mais la loi spécifie à l'art. 3 « La taxe unique globale de 6 % sera perçue... b) sur les importations. Cet article 3 renvoie d'ailleurs au décret du 27 décembre 1934 pour l'application de la valeur imposable à l'importation. Il y a donc là une simple question de changement de terminologie.

être effectuée entre ces deux impôts (Cons. préf. Seine, 23 juin 1928. Société Odon de Lubersac. *Gaz. Palais*, 14 août 1928).

Egalement, un paiement effectué à tort pour l'impôt sur le chiffre d'affaires ne pouvait valoir pour la taxe d'importation (Cons. préf. Nancy, 17 janvier 1928, Mosesson ; *Rec. quest. fisc.*, 1928, p. 163).

Il résulte de cet exposé que le commissionnaire importateur supportait la taxe à l'importation exactement dans les mêmes conditions que s'il achetait pour son propre compte. Cependant, en raison de la fréquence de perception de cette taxe sur les commissionnaires, il nous paraît intéressant d'entrer quelque peu dans le détail d'application de cette taxe.

Assiette de la taxe. — L'art. 33 du Code sur le chiffre d'affaires du 27 décembre 1934, soumettait à la taxe « les importations d'objets ou de marchandises, quel que soit l'importateur ». Le sens du mot importation doit être pris ici dans le sens le plus général (3). Le motif qui entraînait l'importation n'avait aucune influence sur la perception de la taxe. La circulaire des Douanes n° 105 du 24 sept. 1920, précisait déjà que les différentes catégories d'importations sont imposables... « sans qu'il y ait à en rechercher le caractère », c'est-à-dire qu'il s'agisse de vente ou de toutes autres opérations (consignation, cession, transmission, cadeaux, etc...) ; la taxe était exigible alors même que l'importation aurait été la conséquence, non d'un achat à l'étranger, mais d'un simple envoi d'une maison étrangère à une succursale en France (Rép. Min.

(3) C'est ce qu'indique l'arrêté ministériel du 6 novembre 1926 qui définit ainsi le sens du mot « importations » dans son article 2 : « Envois déclarés pour la consommation, c'est-à-dire, versés sur le marché intérieur, soit à l'entrée directe de l'extérieur, soit à la sortie d'entrepôt ou de dépôt, soit à la suite de transit, d'admission temporaire normale ou de transbordement ». Bien que l'arrêté du 6 novembre 1926 ait été abrogé par celui du 4 avril 1935, cette définition paraît toujours valable.

Fin. à M. Bonnet de Paillerets ; *J. O. déb.* Ch. 15 oct. 1920). Par contre, les ventes mêmes parfaites, lorsqu'elles ne comportaient pas l'introduction sur le marché intérieur des marchandises qui en font l'objet, ne provoquaient pas l'application de la taxe. Ce caractère différenciait donc très nettement la taxe à l'importation de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Remarquons que les importations en provenance de l'Algérie (4) et des colonies supportaient, en principe, la taxe d'importation avec toutefois certaines exonérations. Mais les taux majorés de 4 % et 6 % ne leur étaient pas applicables.

Ainsi, l'assimilation de la taxe à l'importation avec l'impôt sur le chiffre d'affaires, au point de vue de la quotité de la taxe, ne faisait pas obstacle à ce que le fait générateur des droits n'en restait pas moins le fait matériel de l'introduction en France, fait constaté par la déclaration à la Douane (5).

En raison de la nature en quelque sorte hybride qu'a eue longtemps la taxe à l'importation, on a pu se demander sur quelle *valeur de base* devait s'effectuer son calcul.

Dans une réponse faite en 1923, le Ministre des Finances admettait la distinction suivante : « Pour l'application des droits de douane, la valeur imposable est celle que les marchandises ont dans le lieu et au moment où elles sont présentées à la douane, déduction faite des droits d'entrée, sur la base du tarif minimum qui représente notre tarif d'usage. Pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, la valeur imposable est également la valeur actuelle dans le lieu où elles sont présentées à la douane, mais y compris les droits d'entrée. Ces deux valeurs correspondent en

(4) Depuis la loi du 31 décembre 1936, l'Algérie est considérée comme faisant partie du territoire métropolitain au point de vue de la taxe sur les affaires.

(5) Voir à ce sujet : Cas. req. 17 juin 1927 : Sté Générale des Houilles et dérivés contre administration des Douanes *Sem. Jur.* 1927 p. 942.

définitive au cours pratiqué sur le marché intérieur dans le lieu d'importation, avec cette différence que dans le premier cas on en déduit le montant des droits du tarif minimum ». (*J. O. Déb. Ch.* 1923, p. 640 ; *Rec. quest. fisc.* 1923, p. 147).

Cette distinction n'est plus exacte depuis le 17 août 1927, date de l'accord franco-allemand, depuis lequel la valeur à déclarer en douane pour l'application du tarif est celle du prix d'achat majoré de tous les frais relatifs à l'importation.

L'article 34 du Code du chiffre d'affaires du 27 décembre 1934, auquel renvoie l'article 3 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, donne les précisions suivantes : « La valeur à considérer pour l'application de l'impôt est celle que les marchandises ont dans le lieu et au moment où elles sont présentées à la douane, addition faite des droits d'entrée des taxes intérieures, ainsi que des droits et taxes perçus cumulativement avec les droits de douane ».

Mais cet article, pas plus que l'arrêté du 4 avril 1935, qui abroge celui du 6 novembre 1926, ne donne de précision sur la détermination de la valeur à considérer pour l'assiette de la taxe. L'arrêté du 6 novembre 1926 disposait que la valeur imposable était déterminée à l'aide de mercuriales, cours officiels, factures et tous autres documents probants agréés par le service. Comme cette disposition n'a pas été reprise par l'arrêté du 4 avril 1935, on peut penser qu'elle a été implicitement abrogée.

Par conséquent, pour déterminer la valeur imposable à la taxe, il semble bien qu'il faille s'en tenir aux principes généraux qui régissent les droits de douane. L'article 74 du Code des douanes prescrit que : « la facture semble donc nécessaire ». Mais il est de règle que la facture et autres documents qui peuvent être produits ne lient pas l'administration des Doua-

nes qui peut toujours recourir à l'expertise légale. (Voir *infra*, p. 142).

La loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, a fait entrer la taxe à l'importation dans le cadre de la taxe unique qu'elle a instituée. Cependant, comme dans son article 3, elle renvoie à la réglementation antérieure, il est intéressant d'étudier celle-ci.

Pour l'assiette de la taxe à l'importation, nous avons vu qu'il y a lieu d'ajouter à la valeur de la marchandise au départ, d'une part les droits d'entrée et d'autre part les frais d'assurances et de transfert jusqu'à la frontière.

Aux droits de douane proprement dits s'ajoutent leurs accessoires. C'est ainsi qu'il a été décidé qu'il y avait lieu de tenir compte des surtaxes compensatrices de change applicables aux importations de certains pays, surtaxes qui avaient été instituées par décret du 12 novembre 1931 (lettre Douanes du 28 nov. 1931 ; *B. D.* n° 899).

Les taxes intérieures doivent s'ajouter également pour la détermination de la valeur imposable et « lorsque les taxes intérieures sont perçues postérieurement à l'importation, il est procédé en même temps au recouvrement du complément y afférent de la taxe d'importation ou de la taxe unique » (Code chiffre d'affaires, art. 34, 2^e alinéa).

Si la marchandise est *vendue franco* au domicile de l'acheteur, celui-ci est fondé à défalquer du montant de sa facture la partie du prix représentant les frais de transport en France, de dédouanement, ou toutes autres dépenses engagées depuis la présentation de la marchandise au service des douanes. (Rép. Min. Fin. n° 1128 à M. Scapini, député ; *J. O.*, 13 déc. 1932, p. 3592).

Cette disposition a été spécifiée explicitement dans la loi du 31 décembre 1936, art. 3 qui stipule :

« La taxe unique globale de 6 % sera perçue : b) sur les importations faites à destination, soit d'un consommateur, soit d'un commerçant, en vue de la revente en l'état, à moins que ce commerçant ne prenne la qualité de producteur dans les conditions déterminées à l'article 12.

« Dans tous les cas, notamment lorsque la vente aura lieu en port dû ou franco destination, les redevables seront admis à déduire du chiffre d'affaires imposable le montant des débours afférents au transport des marchandises vendues, à condition qu'il soit justifié desdits débours et que ces débours correspondent aux prix des transports soumis eux-mêmes à la taxe de 2 % ou légalement exonérés » (6).

Des prescriptions spéciales ont été données par la douane pour le cas de marchandises importées par la voie de mer, dédouanées dans un port après transbordement dans un autre port de « prime abord ». Si les marchandises sont expédiées sur le port de destination définitive sans connaissance direct, la valeur à considérer est constituée par le prix d'achat majoré de tous les frais accessoires de transport, assurances, déchargement, etc... dont les marchandises ont été grevées jusqu'à leur présentation au service de ce port, c'est-à-dire généralement la valeur facturée C. A. F. Si au contraire, le connaissance est établi à destination du port de prime abord, les frais de transport de ce lieu jusqu'au port de destination définitive, n'ont pas à être incorporés dans la valeur à indiquer sur la déclaration. (Note Douanes du 12 oct. 1932, n° 3979 1/1).

En ce qui concerne les frais de transport par aéronefs, le Ministre des Finances a décidé qu'il ne serait tenu compte,

(6) Voir supra, page 97 l'énumération des conditions exigées pour que les débours afférents au transport puissent être déduits du montant imposable à la taxe.

pour leur détermination que de la partie du voyage effectuée hors de France à l'exclusion du trajet compris entre la frontière et l'aérodrome. Les déclarants devront fournir au service des douanes toutes justifications utiles à cet égard. (D. M. du 12 juin 1929, notifiée le 15 juin 1929, n° 1679 1/2).

S'il s'agit de marchandises facturées en *monnaies étrangères*, une circulaire n° 105, du 24 septembre 1920 prévoit que la conversion est effectuée d'après le cours moyen inséré au *Journal Officiel*, parvenu dans le lieu où est situé le bureau au moment de la déclaration de détail. Toutefois, une décision ministérielle du 14 février 1924 a prescrit de retenir le premier cours coté à la Bourse de Paris à l'ouverture de la séance du jour considéré (7). Dans la pratique, d'ailleurs, le service n'exige pas que les factures établies en devises étrangères soient converties à un taux déterminé. Il se borne à contrôler la valeur déclarée en franco au moyen de tous les documents en sa possession ; les déclarants ayant la faculté de contester son appréciation et de soumettre les différends aux experts légaux. (Rép. min. Fin. n° 14003 à M. Queuille, dép., *J. O.* 13 janv. 1932, p. 16).

Règles spéciales concernant les emballages. — En ce qui concerne l'application de la taxe à l'importation aux *emballages importés pleins* le n° 607 des observations prélimi-

(7) Dans le cas de devises étrangères non cotées journellement et pour éviter les inconvénients résultant de ce que les dernières cotations remontent à une date éloignée, certaines règles particulières sont prévues. Lorsque le délai de 30 jours est dépassé, les importateurs ont la faculté de demander un taux de conversion mieux en rapport avec le cours réel de la devise. Ils s'adressent à cet effet au chef local de la visite qui saisit l'administration et celle-ci indique pour chaque cas particulier et en tenant compte de la cotation mensuelle établie par le Mouvement général des Fonds le taux de conversion qu'il convient d'adopter (Note douanes du 9 mars 1932, n° 977 1/1).

naires du Tarif des douanes donnait des indications qui ont été refondues par une note administrative du 15 février 1937.

Cette note précise que pour l'application de la taxe sur la circulation des produits aux emballages importés pleins, il convient de se conformer aux règles suivantes :

1^o *Emballages sans valeur marchande au point de vue tarifaire.* — Ils sont exonérés de la taxe de 6 %. Le déclarant libelle en conséquence la déclaration de la valeur imposable. Le service contrôle les réfections effectuées ;

2^o *Emballages considérés, au point de vue tarifaire, comme ayant une valeur marchande :*

A. — *Contenant des marchandises passibles de la taxe unique de 6 % sur la circulation des produits.* — Si le destinataire est un producteur qui demande à bénéficier de la suspension du paiement de la taxe unique de 6 % dans les conditions prévues par l'article 6 du décret du 27 janvier 1937 (demande générale d'exonération, attestation spéciale), le service ne perçoit pas l'impôt dont il s'agit, tant sur le contenu que sur le contenant.

Dans le cas contraire, la taxe de 6 % est liquidée sur la valeur des marchandises et des emballages augmentée des droits de douane, ainsi que les droits et taxes perçus cumulativement avec les droits de douane.

B. — *Contenant des marchandises exemptes de la taxe de 6 %.* — Conformément à la règle, les exonérations doivent être interprétées restrictivement. L'exemption ne s'applique qu'au contenu. Le contenant est taxable et sa valeur doit être déclarée distinctement. L'impôt est perçu sur cette valeur augmentée des droits de douane et des taxes afférentes à l'emballage.

Cependant, si l'importateur est un producteur soumis à la taxe de 6 %, il peut bénéficier, pour les emballages, de la suspension du paiement de la taxe dans les conditions prévues par l'article 6 précité du décret du 27 janvier 1937.

C. — *Contenant des marchandises passibles d'une taxe unique.* — Le service doit s'en tenir aux règles tracées au n° 616 des O. P., étant entendu toutefois que l'importateur soumis à l'intérieur au régime de la taxe de 6 % peut toujours demander à bénéficier de la suspension de l'impôt en se conformant aux dispositions de l'article 6 du décret du 27 janvier 1937.

3° — *Emballages admis au bénéfice du retour.* — Ils sont admis en franchise de la taxe de 6 % par application de l'article 35, 3°, du code du chiffre d'affaires. Il est rappelé que les réipients et emballages contenant des vins, spiritueux, cidres, poiré, hydromels, vendanges, fruits à cidre et à poiré, sont exempts de la taxe de 6 % au même titre que le contenu.

Exonérations de la taxe à l'importation. — La taxe à l'importation comportait un assez grand nombre d'exonérations qui ont été refondues dans l'article 35 du Code du chiffre d'affaires du 27 décembre 1934.

Le fait qu'une affaire était exonérée de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires ne justifiait nullement l'exemption de la taxe à l'importation (8).

De même « ne peuvent bénéficier des exonérations prévues à l'article 35 ci-dessus que les produits proprement dits spécialement visés, à l'exclusion de ceux auxquels ils sont assimilés pour l'application du tarif des douanes ». (Code chiffre d'affaires, art. 36).

Il ne nous est pas possible d'entrer dans le détail des exonérations prévues par l'article 35 du Code du chiffre d'affaires.

(8) C'est ainsi qu'un concessionnaire de services publics important du courant électrique qui lui est nécessaire pour l'exécution de son contrat de concession, ne peut prétendre à être exonéré de la taxe à raison de l'importation de ce courant, sous le prétexte que, en qualité de concessionnaire soumis à un tarif réglementaire il est exonéré de l'impôt du chiffre d'affaires. (Cas. Civ. 5 juillet 1927 ; Société des Forces motrices du Refrain c/Douanes, *Sem. Jur.* 1927, p. 1.164.)

Certaines constituent une extension de celles prévues pour l'impôt intérieur d'affaires en ce qui concerne : le pain, le blé, le lait, les journaux, les engrais, les farines, les pommes de terre, les semences, le vin et autres boissons hygiéniques, les animaux de boucherie. Certaines exonérations lui sont propres : celles qui concernent les marchandises destinées à l'entrepôt, à l'admission temporaire, en transit. De même, celles qui visent les échantillons sans valeur marchande, les objets d'art, les livres et journaux destinés à l'Etat et aux établissements publics. Etaient aussi exonérés, les produits admis au régime de la soumission cautionnée.

Les *exonérations* édictées par le décret de codification du 27 décembre 1934 ont été *maintenues par l'art. 6 de la loi portant réforme fiscale*. Elle précise que « les exonérations seront également appliquées, tant à l'importation qu'à l'intérieur, aux tourteaux de maïs, flocons de céréales et aliments composés, uniquement destinés à la nourriture du bétail ».

Mais, le régime de la soumission cautionnée a été supprimé par le même article de la loi qui précise : « Est abrogé le régime de la soumission cautionnée, tel qu'il est prévu à l'article 35, 4^e du décret de codification du 27 décembre 1934 (9).

(9) Il est intéressant de lire à ce sujet les explications données par l'Instruction ministérielle du 13 février 1937 art. 7 : « Ce régime (de la soumission cautionnée) qui permettait l'introduction en France, en suspension du paiement de la taxe à l'importation, des marchandises exemptées de droits de douane et destinées à être réexportées, n'avait plus sa raison d'être dans le système de l'impôt sur la circulation des produits. En effet, lorsqu'ils n'ont pas la qualité de producteur du fait même de leurs opérations, les importateurs peuvent prendre cette qualité (art. 3 § 6 de la loi du 31 décembre 1936, précitée) ce qui leur permet de recevoir les produits en suspension de la taxe de 6 % et de les réexporter avec le bénéfice de l'exonération, sous réserve, bien entendu de se conformer aux obligations édictées par le décret du 27 janvier 1937 ».

L'article 4 de la loi du 31 décembre 1936 vise les articles d'occasion consistant en pierres précieuses, perles ou objets dans la fabrication desquels sont entrées des pierres précieuses.

Au sujet de cet article, l'Instruction ministérielle du 13 février 1937 donne les explications suivantes :

B) IMPORTATIONS § 5. — *Perles et Pierres précieuses* 57. « Aucune différen-

Taux de la taxe à l'importation. — Le taux de la taxe est actuellement fixé par la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936, dans ses articles 3 et 5.

Art. 3 : « La taxe unique globale de 6 % sera perçue :

b) Sur les importations faites à destination, soit d'un consommateur, soit d'un commerçant en vue de la revente en l'état, à moins que ce commerçant prenne la qualité de producteur dans les conditions déterminées à l'article 12 ».

Art. 5 : « Seront soumises à la taxe de 2 % :

7° Les importations portant sur les mêmes produits que ceux visés aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus dans les conditions prévues à ces paragraphes. En ce qui concerne l'importation des objets visés au paragraphe 5 du présent article, la taxe de 2 % s'appliquera aux objets anciens tels qu'ils sont repris sous le n° 654 du tarif des douanes ».

ciation ne peut être faite entre les pierres précieuses et les perles suivant qu'elles proviennent d'importation ou qu'elles constituent des objets d'occasion. La nécessité s'imposait donc de soumettre indistinctement tous ces objets à la taxe unique de 6 %.

« En ce qui concerne les perles et pierres importées les règles de droit commun tracées par l'article 3 de la loi du 31 décembre 1936 leur sont purement et simplement applicables. La taxe de 6 % est donc exigible lorsque l'importation n'est pas faite à destination d'un producteur soumis à ladite taxe.

« Pour celles d'occasion, l'article 4 prévoit un régime particulier : « L'achat par un commerçant ou fabricant à un particulier, d'articles d'occasion consistant en pierres précieuses, perles ou objets dans la fabrication desquels sont entrées des pierres précieuses ou des perles sera assujéti à la taxe de 6 % ».

« Tout commerçant procédant à des achats de l'espèce doit tenir un livre spécial sur lequel il inscrira, au jour le jour, chacun de ces achats avec la désignation des objets achetés et des prix d'acquisition » (art. 7 du décret d'application).

« Chaque mois il établit et adresse au receveur dont il dépend le relevé de ses achats au cours du mois précédent et acquitte la taxe de 6 % correspondante. Mais, et il importe de le bien remarquer, le relevé ne doit pas être établi et la taxe n'est exigible que si le commerçant acquéreur n'a pas la qualité de fabricant soumis à la taxe de 6 %.

« S'il a cette qualité, en effet, la perception de l'impôt aboutirait à une surimposition, puisque celui-ci serait à nouveau acquitté lors de la revente. »

Dans cette rubrique rentrent donc : « les importations » d'objets d'occasion lorsqu'elles portent sur des objets anciens d'orfèvrerie, de bijouterie (autres que ceux visés à l'article 4 (10) ou sur des objets anciens d'ameublement, ainsi que les curiosités, antiquités, livres anciens, objets de collection, peintures, aquarelles, pastels, dessins, sculptures originales, gravures ou estampes (art. 5, al. 5°).

Y rentrent également, les importations d'« eau, de gaz et d'énergie électrique, faites à des exploitants de services publics assurant la distribution de ces produits, dans la mesure où elles ne pourront bénéficier de l'exonération édictée par l'article 5, 3° du décret de codification du 27 décembre 1934 » Art. 5, al. 6°).

De ces textes, il résulte que si le commissionnaire importe pour le compte d'un de ses clients ayant puis la « qualité de producteur » il sera exempt du paiement de la taxe à l'importation dont le paiement est suspendu.

Ce point nous amène à parler de la réglementation nouvelle en ce qui concerne les formalités à accomplir pour prendre la qualité de producteur. Certains commissionnaires peuvent être amenés à importer des marchandises pour des commerçants appartenant à diverses catégories de redevables (11).

Report de l'exigibilité de la taxe pour les producteurs.

— L'instruction du 13 février 1937 (*J. O.* du 14 fév. 1937), donne les précisions suivantes au sujet des conditions auxquelles est subordonné le report de l'exigibilité de la taxe qui sont fixées par les articles 6 et 7 du décret du 27 janvier 1937.

(10) Voir page 124, note 88.

(11) Sans entrer dans le détail des textes relatifs au nouveau régime institué par la loi du 31 décembre 1936, ce qui sortirait du cadre de cette étude, nous croyons utiles, pour fixer les idées, de reproduire ci-dessous le tableau annexé à

L'article 6 du décret fixe les conditions à remplir par le producteur.

Celui-ci doit déposer aux bureaux de douane par lesquels il effectue ses importations une *demande d'exonération* revêtue du visa du service des contributions indirectes dans le ressort duquel il exerce sa profession. De plus, il doit remettre ou faire remettre au déclarant en douane pour chaque importation, *une attestation en double exemplaire* (12), indi-

L'instruction ministérielle relative à l'exécution de la loi et du décret d'application.

<i>Catégories de commerçants</i>	<i>Régime des rachats</i>	<i>Régime des ventes</i>	<i>Textes</i>
I. — Producteurs ne vendant que des produits de leur fabrication ou à leur marque.			
a) Lorsque le chiffre d'affaires annuel dépasse 300.000 fr.	En suspension de la taxe de 6%.	Passibles de la taxe de 6% à l'exception des ventes à destination d'autres producteurs soumis à la taxe de 6% ou de l'exportation.	Article 3 paragraphe 4.
b) Lorsque le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 300.000 fr.	Grevés de la taxe de 6%.	Passibles de la taxe de 2%...	Article 5 paragraphe 2. in fine
II. — Producteurs commerçants fabriquant ou vendant des produits à leur marque, et vendant concurremment des produits d'achat.			
a) Lorsque le chiffre annuel des ventes de produits fabriqués ou vendus à leur marque excède 300.000 fr.	En suspension de la taxe de 6%.	Passibles, en totalité, de la taxe de 6% à l'exception de celles à destination d'autres producteurs soumis à la taxe de 6% ou de l'exportation.	Article 3 paragraphe 6.
b) Lorsque le chiffre annuel des ventes de produits fabriqués ou vendus à leur marque est inférieur à 300.000 fr.	Grevés de la taxe de 6%.	Produits fabriqués par le producteur : impôt de 2% Autres produits : franchise.	Article 5 paragraphe 2. in fine
III. — Commerçants, producteurs, artisans, ayant pris volontairement la position de producteur.	En suspension de la taxe de 6%.	Passibles en totalité de la taxe de 6% à l'exception de celles à destination d'autres producteurs soumis à la taxe de 6% ou de l'exportation.	Article 3 paragraphe 6. in fine
IV. — Commerçants ne rentrant dans aucune des catégories ci-dessus.	Grevés de la taxe de 6%.	Franchise.....	

(12) Voir modèle en annexe n° III.

quant, ses nom, prénoms, profession et adresse et affirmant :

1^o qu'il est assujetti à la taxe de 6%,

2^o qu'il prendra en charge les produits par lui importés en suspension de cette taxe.

L'un des exemplaires est annexé à sa déclaration, l'autre sur lequel le service des douanes mentionne l'espèce des marchandises importées, leur quantité et leur valeur sera adressé par ce service, au directeur des contributions indirectes du département dans lequel se trouve l'établissement du producteur importateur.

La demande générale d'exonération n'est valable que pour un an, et doit être renouvelée chaque année avant le 15 janvier.

L'article 7 du décret précité indique comment s'exercera le contrôle. La comptabilité des producteurs doit permettre de justifier l'emploi ou la destination des produits reçus par eux. Cette comptabilité qui doit comprendre le stock existant au 31 janvier 1937, doit faire ressortir, le cas échéant, les quantités de chacun desdits produits que le producteur aura consommés, ou mis en usage pour ses besoins, ou encore livrés à lui-même.

Le contrôle s'exerce dans les conditions prévues par l'art. 20 du décret de codification du 27 décembre 1934. Sur autorisation ou en la présence d'un des leurs ayant au moins le grade de contrôleur principal, les employés des contributions indirectes peuvent effectuer chez les producteurs des produits soumis à la taxe unique ainsi que chez les tiers travaillant pour le compte desdits producteurs, dans les locaux affectés à la fabrication ou à la production ainsi qu'au logement ou à la transformation des marchandises, toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt.

L'administration a appelé tout particulièrement l'attention des redevables sur l'importance des attestations à la représentation desquelles est formellement subordonné le report de l'exigibilité de la taxe en indiquant que « pour le service, elle est la pièce maîtresse du contrôle ».

Dans l'art. 31 de l'Instruction précitée du 13 février 1937, l'administration indique que le système d'attestation simplifié au moyen de papillons que nous avons étudié dans une précédente partie (voir *supra*, p. 104) ne peut être étendu aux importations. Mais l'administration envisage un procédé qui permettra de simplifier le régime de ces attestations.

Qui est redevable de la taxe? — La perception de la taxe d'importation s'effectuera comme en matière de douane (Art. 36 du Code du chiffre d'affaires). Ce code ne précise pas quelle est la personne redevable de la taxe. Il déclare seulement qu'elle est dûe « quel que soit l'importateur ». Ni la loi du 31 décembre 1936, ni le décret d'application n'ont apporté de précision à cet égard. Cependant l'Instruction ministérielle du 13 février 1937 spécifie dans son article 47 : « Pour la perception de la taxe de 6 % à l'importation le redevable est le déclarant en douane ».

Par conséquent, elle doit être *versée par le déclarant lui-même* pour pouvoir obtenir livraison de la marchandise. Peu importe sa qualité : producteur, fabricant, commissionnaire, employé ou agent d'une maison étrangère, ou simple consommateur.

Le commissionnaire ne bénéficie donc pas pour le calcul de la taxe d'importation d'un régime spécial analogue à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Calcul et liquidation de la taxe. — Le montant de la taxe est calculé d'après les indications portées sur la déclara-

tion de douane, suivant les énonciations du Code des Douanes, art. 72, laquelle est vérifiée comme en matière de douane, et également *irrévocable*. (Cass. Ch. civ. 20 janv. 1924 ; aff. Roy *Rec. Quest. Fiscales* 1924, p. 231). Cependant l'irrévocabilité de la déclaration n'empêche pas de bénéficier ultérieurement d'une ristourne établie par la loi (Cas., req. 20 avril 1929 ; Société gazière d'achats en commun de charbons et C^{1e} Européenne du gaz ; *Gaz. Pal.* 4 juin 1929).

Pour la liquidation de la taxe la valeur imposable est arrondie, s'il y a lieu au franc supérieur (Arrêté Min. du 4-4-1931, art. 10), les droits sont payés comme en matière de douane (C. douanes, art. 92-93-94), les quittances sont extraites d'un registre à souche (art. 96 du C. des douanes). L'administration a décidé que ne s'étendent pas à la matière de la taxe à l'importation les règles applicables à l'impôt intérieur du chiffre d'affaires relatives aux restitutions de droit sur les affaires annulées ou résiliées (Sol. administrative du 19 février 1931, n° 1330. *Annales des Douanes* 1921, n° 6).

Contentieux et pénalités. — Les contraventions sont punies, les poursuites sont effectuées et les instances instruites et jugées comme en matière de douane et par les tribunaux compétents en cette matière. (C. chif. aff., art. 37, 1^{er} alin.) (13)

Remarquons qu'en cas de fausse déclaration, et s'il existe une infraction connexe relative aux droits de douane, il convient de *cumuler* les droits compromis.

Les pénalités sont données par l'article 635 du Code des douanes pour les fausses déclarations de valeur, et par l'article 636 pour les fausses déclarations d'origine (confiscation

(13) C'est-à-dire le Juge de paix en premier ressort, qui prononce d'ailleurs toujours, sauf appel au Tribunal civil, quelque minime que soit le *chiffre de la contestation* (V. infra, p. 147, note 104).

et amende jusqu'au montant de la valeur de la marchandise avec un minimum de 500 fr. et un emprisonnement de trois jours à un mois. Mais la douane peut toujours transiger (art. 574 du Code) (15).

Les droits du redevable se prescrivent par 2 ans (art. 576 du Code). Les droits du Trésor se prescrivent par un an (art. 578 du Code) ; sauf le cas de manœuvres frauduleuses où la prescription trentenaire est applicable.

Le privilège de l'administration est, pour la taxe à l'importation, le même que celui des douanes depuis le Code du 27 décembre 1934.

(15) Voir *infra*, p. 143.

TROISIÈME PARTIE

EXEMPLES PRATIQUES

CHAPITRE VI

ETUDE PRATIQUE DE QUELQUES DIFFICULTES RENCONTREES PAR UN COMMISSIONNAIRE EN MATIÈRE DE DOUANE

A titre de documentation, nous exposerons deux affaires dont nous avons eu l'occasion de suivre personnellement le développement dans une importante maison de commission : l'une a trait au droit de permis à l'exportation ; l'autre, à la détermination de la valeur imposable à l'entrée en France.

A — Application erronée du droit de permis à l'exportation (1)

Le droit de permis à l'exportation était un droit accessoire défini par l'article 685 des observations préliminaires du tarif

(1) La loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale, dans ses articles 3 et 6, a fondu en une taxe spéciale « de statistique, de formalités douanières et de timbre » les divers droits perçus autrefois séparément. Cette taxe de statistique a été elle-même supprimée par l'art. 13 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale. L'exemple étudié ne présente donc plus actuellement qu'un intérêt documentaire.

des douanes (édition de 1921). Cet article précisait que « la taxe est basée à l'importation sur le nombre des destinataires *réels* et à l'exportation sur celui des expéditeurs *effectifs* ».

La société de commission où nous avons eu l'occasion de suivre l'affaire avait pour habitude de grouper dans une même caisse, pour ses clients d'exportation, des marchandises provenant de fournisseurs différents, en particulier pour ses clients de Belgique.

En août 1930, à la suite d'instructions données par l'inspecteur des douanes de Paris-La Chapelle, le bureau d'expéditions du chemin de fer demanda aux préposés de cette société de déclarer le nombre des *fournisseurs* des marchandises renfermées dans chacune des caisses expédiées à ses clients de Belgique. En conséquence, le destinataire des marchandises dut verser autant de fois le droit de permis que chacun des envois comportait de *fournisseurs* distincts.

En contradiction avec le texte de l'article 685, la douane voulait donc assimiler « fournisseurs » et « expéditeurs ». Par lettre d'avril 1931, le Directeur général des douanes, répondant à une demande de décembre 1930, confirmait le point de vue du service local de Paris-La Chapelle.

A la suite de cette lettre, une démarche fut faite auprès d'un administrateur de la direction générale des douanes, qui reconnut que la nouvelle interprétation de la douane arrivait à des résultats qu'elle n'avait pas prévus. Cependant, il signalait que la question ne dépendait pas seulement de son administration, mais aussi de celle du chiffre d'affaires qui avait inspiré sa réponse. Une nouvelle réponse défavorable fut donnée encore par la direction générale des douanes en avril 1931 qui fit dresser procès-verbaux, retenir les envois aux clients, et verser consignation à la Société anonyme X. avant d'autoriser l'exportation des marchandises.

Pour montrer l'abus auquel conduisait l'interprétation de la douane, il suffit de mentionner que le droit de permis était exigé parfois pour moins de 30 francs de marchandises, et que pour *une seule caisse* comportant des marchandises de 34 fournisseurs, la douane voulait exiger le versement de 34 *droits différents*.

Habituellement, une nouvelle doctrine administrative ne rétroagit pas dans un sens défavorable aux contribuables. Il n'en fut pas de même dans l'espèce, et l'administration prescrivit aux chemins de fer de « rechercher dans les limites de la prescription annale les sommes effectivement dûes (droit de permis) et d'en faire le recouvrement ».

Mais ceci n'est pas tout ; l'administration des finances ne voulut pas s'arrêter sur ce chemin. Puisque, se dit-elle, chaque fournisseur est un expéditeur effectif au regard de la douane, l'administration du timbre peut considérer chaque fournisseur comme expéditeur effectif à son égard. Elle donna aux chemins de fer les instructions d'exiger *pour chaque fournisseur* trois feuilles spéciales d'expédition modèle 11 *ter* (à l'usage des entrepreneurs de transport). C'est ainsi que pour expédier *une seule caisse*, il fallut remplir en triple, trente-quatre feuilles à 0.60, soit *cent deux feuilles d'expédition*.

La doctrine de l'administration des douanes ne nous parut pas juridiquement soutenable.

1° Elle voulait assimiler à un expéditeur effectif un fournisseur qui livre au commissionnaire sans connaître, bien souvent, la destination de la marchandise. Le commissionnaire, nous l'avons vu, à la différence du courtier, *agit en son propre nom*. La société expéditrice expédiait donc pour le compte de ses clients, mais *en son propre nom*. La société commissionnaire expéditrice était donc bien seul expéditeur effectif. Le fait de mettre dans une même caisse des marchandises de

valeur trop minime pour pouvoir être expédiées directement, n'était qu'un accessoire du contrat de commission.

Si le législateur avait pris soin de spécifier dans l'article 685 des observations préliminaires du tarif des douanes « expéditeur *effectif* », c'est dans le but d'éviter le groupage de colis par des transporteurs voulant éviter la perception du droit de permis. Il est à remarquer d'ailleurs, que si la société commissionnaire avait expédié par l'intermédiaire d'un entrepreneur de transports, celui-ci n'aurait pas été grevé des droits que l'administration voulait imposer. En effet, considérant avec raison l'entrepreneur des transports comme n'étant pas expéditeur effectif, la douane lui aurait demandé d'indiquer le nombre de *ses clients* composant le groupage total. Dans celui-ci la société commissionnaire, ne comptant que pour une unité, n'aurait payé qu'un seul droit de permis.

2° L'administration des douanes établissait un lien de droit entre l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation et la perception du droit de permis en disant : « renoncez à la détaxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation et nous consentirons à vous faire payer un seul droit de permis par envoi ».

Or, la loi du 25 juin 1920 exige simplement, pour que le commerçant puisse bénéficier de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires, de *justifier de l'exportation*. L'administration ne pouvait contester que l'exportation était bien effectuée, puisque c'est à cette occasion que la douane engageait les poursuites.

Ainsi, l'administration allait à l'encontre des vues du législateur, qui entendait favoriser le commerce d'exportation en l'exonérant de la taxe intérieure sur le chiffre d'affaires.

Malgré diverses interventions auprès du ministère du Commerce par l'Office national du Commerce extérieur et par la

Chambre des négociants commissionnaires et du commerce d'exportation, l'administration des douanes maintint son point de vue. Celui-ci fut exposé dans la contrainte délivrée contre la Compagnie des chemins de fer du Nord, qui appela la société X en garantie. Cette contrainte s'exprime ainsi :

« Aux termes du n° 685 des observations préliminaires du tarif des douanes, il est dû un droit (dit droit de permis) de 3 francs, décimes compris, par expéditeur ou destinataire réel pour toute déclaration de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger. La taxe est basée à l'importation sur le nombre de destinataires réels et à l'exportation sur celui des expéditeurs effectifs. Elle est dûe pour toute déclaration de marchandises en provenance ou à destination de l'étranger. (Lois des 19 mai 1866 art. 5 et 25 juin 1920, art. 81 et décret du 5 août 1926). Dans les déclarations d'exportation reproduites ci-dessus, le droit de permis a été calculé sur le nombre d'expéditeurs effectifs tel qu'il a été déclaré par la Compagnie des chemins de fer du Nord. Dans ce nombre est comprise pour un seul expéditeur la Société X, bien qu'elle groupe et expédie sous son nom les envois faits à l'étranger par plusieurs fournisseurs français. Or, s'il est admis que l'exportateur qui achète à divers fournisseurs français pour son propre compte des marchandises qu'il revend ensuite à l'étranger peut être considéré comme seul exportateur à la condition toutefois que les ventes à lui effectuées par ses fournisseurs restent passibles de l'impôt intérieur sur le chiffre d'affaires, il n'en est pas de même du commissionnaire en marchandises qui agit pour le compte de ses clients à l'étranger, et dont les fournisseurs français n'acquittent pas la taxe du chiffre d'affaires sur le montant de leurs ventes, celles-ci étant faites pour l'exportation. C'est le cas de la société anonyme X, qui suivant une enquête effectuée dans ses écritures par l'administration des

Contributions indirectes, délivre à ses fournisseurs des attestations régulières justifiant de l'exportation des marchandises. Dans ces conditions, le nombre des fournisseurs des articles exportés doit être indiqué sur chaque déclaration et la douane doit percevoir autant de droits de permis que l'envoi comporte de fournisseurs ».

Les prétentions de l'administration ne nous semblant pas fondées en droit nous avons émis l'avis que la Société anonyme X devait se laisser poursuivre.

C'est ce qu'elle fit, et avec raison, puisque au jour fixé pour l'audience en justice de paix, l'administration des douanes *renonça aux poursuites*.

A la base de toute cette affaire se trouve l'ignorance du rôle juridique exact du commissionnaire en marchandises, lequel comme nous l'avons vu au chapitre I^{er} « achète pour le compte d'autrui, mais en son propre nom ». Cette ignorance se rencontre d'ailleurs chez certaines personnes qui font autorité au point de vue juridique (2).

(2) Voici, en effet, les conclusions dans cette affaire de M^e D... avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, conseil de l'administration des finances : « L'article 81 de la loi du 25 juin 1920 porte : « sont abrogés les articles 37 de la loi du 27 vendémiaire an II et 6 de la loi du 26 février 1887. Le droit de permis est perçu à raison de 60 centimes par expéditeur ou destinataire réel sur toute déclaration de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger.

« Cette expression « expéditeur » ou « destinataire réel » n'est pas très juridique. On n'en trouve la définition dans aucun texte.

« Pour lui donner un sens, il faut l'opposer à « expéditeur ou destinataire apparent » c'est-à-dire aux personnes qui, en réalité, n'expédient ou ne reçoivent pas pour leur compte personnel mais pour le compte d'un mandant ou d'un commettant. Tels sont, d'une façon générale, les mandataires (transporteurs, commissionnaires de transport, maisons d'expédition) qui se chargent d'envoyer à l'étranger ou de recevoir de l'étranger des marchandises dont ils ne sont pas propriétaires et qu'ils font parvenir après déclaration en douane, aux véritables propriétaires. Ce sont des intermédiaires chargés des opérations d'expédition à l'étranger ou de l'étranger. En réalité, les expéditeurs réels sont les propriétaires des marchandises envoyées à l'étranger ou reçues de l'étranger. Dans ces conditions, le droit de permis peut être perçu à la sortie ou à l'entrée du territoire français autant de fois qu'il y a de propriétaires pour le compte de qui il y a

L'administration des douanes a essayé d'ailleurs d'agir d'une manière analogue pour la perception du *droit de statistique* (2 bis).

Cette taxe était due à raison de 0.90 par colis.

Or, le n° 698 des observations préliminaires du tarif des douanes disait : « lorsque des objets de même nature sont pour des raisons de convenances commerciales pour la présentation de la marchandise, mis en boîtes ou cartons que l'on place ensuite dans une caisse ou enveloppe commune, le colis extérieur est seul passible du droit de statistique ».

Dans certains bureaux de douanes, on en déduisait que la taxe était due par boîte ou carton intérieurs et non par colis extérieurs, lorsqu'il ne s'agit pas d'objet de même nature. C'est le cas le plus fréquent pour les envois que le commissionnaire en marchandises expédie à ses clients.

d'expéditions faites à l'étranger ou de l'étranger, alors même qu'il y aurait un seul mandataire centralisant et groupant ces expéditions.

« Mais la situation paraît être différente quand l'expéditeur ne se borne pas à envoyer à l'étranger ou à en recevoir pour le compte de commerçants étrangers des marchandises dont ceux-ci sont restés propriétaires, mais achète et expédie ensuite à l'étranger moyennant commission des marchandises à lui vendues par des commerçants établis en France. Tel semble être le cas de la société X *qui devient propriétaire des marchandises* qu'elle achète aux commerçants établis en France moyennant paiement direct du prix entre leurs mains et qu'elle expédie ensuite en son propre nom et pour son compte aux destinataires étrangers. L'expéditeur n'agit plus alors comme mandataire d'un commerçant qui vend ses marchandises à des acheteurs avec qui il traite directement sans qu'il y ait aucun lien de droit entre vendeurs français et acheteurs étrangers. Dans ces conditions, l'avocat soussigné incline à penser que l'expéditeur (dans l'espèce, la Société anonyme X), est bien un expéditeur réel au sens de l'article 81 de la loi du 25 juin 1920 et qu'un seul droit de permis est dû pour les expéditions qu'elle groupe dans une déclaration sans qu'il y ait à tenir compte du nombre de commerçants qui lui ont vendu les marchandises expédiées par elle et pour elle à l'étranger. Par contre, il ne semble pas que la vente conclue entre les commerçants français et la Société X puisse être exceptée de la taxe sur le chiffre d'affaires, car c'est une opération faite en France ; seule la convention conclue entre ladite société et les acheteurs étrangers paraît pouvoir y échapper. »

Dans cette note, le conseil de l'administration ne se rend pas compte que le commissionnaire ne devient *pas propriétaire de la marchandise*, puisqu'il achète pour le compte de ses clients.

(2 bis) Voir le n° 764 de l'*Exportateur français* du 1^{er} octobre 1931, page 237.

Cette interprétation paraissait inexacte.

En effet, la fin de l'article n° 698 était libellée comme suit :
« On exige, au contraire ce droit sur chaque colis intérieur lorsqu'il s'agit d'objet d'espèces et de destinations différentes, réunis sous une enveloppe comme dans le but d'éluder la taxe par colis ».

Par conséquent, pour que la taxe devienne exigible par colis intérieur, il fallait trois conditions :

- 1° que les objets soient d'espèces différentes,
- 2° qu'ils aient des destinations différentes,
- 3° qu'ils aient été réunis dans le but d'éluder la taxe par colis.

En considérant la première condition comme suffisante, les bureaux de douane faisaient certainement une application erronée de la loi.

Nous venons de voir que le commissionnaire exportateur peut être paralysé par des interprétations fiscales de l'administration des douanes. Le commissionnaire importateur peut éprouver avec cette administration des difficultés analogues.

Il nous a été donné de suivre à la Société anonyme X une affaire d'importation qui a donné lieu à des difficultés d'application de droit de douane calculé *ad valorem*.

B — Difficultés d'application du droit de douane ad valorem

Le commissionnaire importateur est constamment en rapport avec l'administration des douanes, soit qu'il agisse lui-même, soit qu'il opère par l'intermédiaire d'un transitaire pour l'application des droits de douane.

L'application de ces droits donne souvent lieu à des difficultés, que ce droit soit « spécifique » ou calculé « ad valorem ».

Le droit *spécifique*, est celui dont le montant est déterminé par la nature de la marchandise sans considération de sa valeur. Le droit *ad valorem* est celui dont le montant, au contraire, est fixé sur la valeur du produit importé.

Les droits spécifiques qui constituent la base du tarif douanier français sont inscrits dans la nomenclature douanière qui donne la liste des produits avec l'indication du droit applicable pour chacun d'eux. Elle comporte un certain nombre de numéros divisés en bis, ter, quater, quinquies, sexties. Les principales difficultés de l'application de la nomenclature proviennent du grand nombre de « positions » différentes qui tend à s'accroître continuellement (1.500 positions en 1892 ; 4.400 positions en 1930).

Les droits *ad valorem* semblent, à première vue, être d'une grande facilité d'application : quoi de plus simple que de présenter une facture d'achat et de calculer les droits sur son montant. Cependant, comme les droits *ad valorem* prêtent à la fraude par fausse déclaration de valeur, la douane exige la production d'une « facture consulaire ».

La *facture consulaire* est une facture que le fournisseur du pays d'origine certifie « sincère et véritable » et fait viser par l'autorité consulaire de France moyennant la perception d'un droit spécial. Le rôle de l'agent consulaire, en visant la facture, est de s'assurer que les articles qui sont portés sont bien facturés à leur valeur réelle.

Mais, malgré les garanties qu'elle présente, la valeur portée sur la « facture consulaire » *ne s'impose pas à la douane* pour la détermination du droit applicable (3). En cas de désaccord l'administration peut recourir à l'expertise légale.

(3) Voir à ce sujet le *J. O.* du 30 juillet 1931, p. 3889 Rep. Min. Fin. n° 13.812, à M. Rucard, dép. qui s'exprime ainsi : Il est fréquent que les accords douaniers prévoient que « le service des douanes puisse exiger (en sus de la facture) des

L'expertise légale. — L'*expertise légale* trouve sa source dans l'institution des experts légaux en l'an III, remplacés par un comité de trois experts en 1822. La loi du 7 mai 1881 a transformé l'organisation de l'expertise légale dont la procédure est déterminée actuellement par la codification du 27 décembre 1936, art. 89 du code des douanes, qui dispose que : « Lorsque le service des douanes soupçonne qu'il y a fausseté dans la déclaration quant à l'espèce, à l'origine ou à la qualité des produits pour l'application des droits, des primes et des privilèges coloniaux, il doit envoyer des échantillons à la direction générale des douanes en vue de les soumettre aux commissaires experts attachés à cet effet au ministère du Commerce ».

La même procédure est suivie pour les expertises relatives à la valeur des marchandises soumises à ce mode de taxation.

Les experts légaux et les arbitres sont désignés conformément à l'article 90 du Code des douanes. Si les deux experts sont d'accord, le comité d'expertise légale enregistre leur décision qui est définitive. En cas de désaccord, le comité d'expertise remplit le rôle de tiers arbitre et décide en dernier ressort (art. 91 du Code).

La compétence des experts porte sur toutes les contestations relatives à la valeur, à l'espèce, à la qualité et à l'origine, sauf si les parties se sont mises d'accord ou qu'il s'agit de

marchés, contrats, correspondances, relatifs aux opérations, sans que toutefois ces documents, non plus que la facture, lient obligatoirement son appréciation. Il est par conséquent reconnu que la douane peut-être amenée à concevoir des doutes sur la sincérité des documents présentés, en raison par exemple, des éléments qu'elle possède sur les prix effectivement pratiqués dans le lieu d'expédition. Dans cette éventualité, la loi ne met à la disposition du service d'autres moyens pour faire déterminer la valeur réellement imposable que le recours à l'expertise légale. Les modalités d'expertise comportent d'ailleurs pour les déclarants la possibilité de fournir à l'arbitre qu'ils désignent tous renseignements qu'ils jugent utiles pour la défense de leur point de vue.

contestations relatives aux marques de fabrique, ou encore si des textes spéciaux prévoient la compétence d'organismes autres (4).

Il faut remarquer que les experts légaux statuent souverainement en fait (et non en droit), et que leur sentence, qui n'a pas besoin d'être motivée, a force légale et s'impose au juge qui, en particulier pour les contestations relatives à la valeur, doit suivre leur décision.

Or la sanction pour fausse déclaration de valeur est très grave, elle consiste dans la *confiscation* pure et simple de la marchandise, aussi minime que soit la différence entre la valeur déclarée et la valeur reconnue, s'il n'y a pas de transaction.

On sait que la *transaction* est un accord entre le déclarant et la douane qui s'établit après la découverte d'une infraction. C'est un contrat qui produit les effets d'un jugement rendu en dernier ressort. Introduite dans notre droit par un arrêté des Consuls de l'an X, confirmé par un décret de 1890, la transaction est actuellement régie par le décret du 23 juin 1926.

Mais, d'une part, cette transaction *ne s'impose pas à l'administration* qui peut très bien appliquer les pénalités prévues aussi rigoureuses soient-elles. Et d'autre part, il faut observer que si le déclarant est lié dès le début de la transaction en fournissant d'ailleurs une caution ou une consignation (transaction provisoire), l'administration n'est liée qu'après l'agrément de l'autorité supérieure : directeur régional, directeur général ou ministre, suivant l'importance de l'affaire.

Dans l'espèce que nous avons eu l'occasion de suivre personnellement à la Société anonyme X, importante maison de commission, on verra que pour une infraction minime, d'ail-

(4) V. ALLIX et LECERCLÉ : *Les Droits de Douane*. t. I. p. 374.

leurs reconnue inexistante par les experts légaux, la douane a refusé d'accorder une transaction et a émis la prétention — rejetée d'ailleurs par le juge — de confisquer la marchandise.

Contentieux de l'affaire. — Voici comment se présentait l'affaire :

La Société anonyme X avait, en qualité de commissionnaire, acheté pour le compte de ses clients, des gants de peau d'origine italienne et de provenance belge. La déclaration en douane fut faite le 3 décembre 1934 par le fondé de pouvoirs de la Société J., transitaire, pour la valeur portée sur la facture consulaire, soit au total : 127 douzaines de paires de gants pour la somme de 10.700 francs, transport compris. Ces marchandises étaient soumises à un droit de 21 % *ad valorem*. La valeur déclarée ne fut pas acceptée par le vérificateur des douanes de Paris-La Chapelle, qui voulut imposer *ad valorem* l'envoi pour une somme de 13.833 fr. 55.

Comme le prix de revient avait déjà été donné à ses clients en tenant compte de la valeur réellement payée au fournisseur (soit 10.700 fr.), la Société anonyme X. donna des instructions à la Société J., son transitaire, de ne pas accepter l'appréciation de la douane. Celle-ci décida de recourir à l'expertise légale.

Les deux experts désignés, l'un par la douane, l'autre par la Société J., ensemble avec la Société anonyme X, furent d'accord, à la date du cinq février 1935, pour déclarer que la marchandise soumise à leur examen représentait des gants de peau *d'une valeur imposable de 12.661 fr. 55* (5).

Cette déclaration fut notifiée le 5 juin suivant à la Société J.,

(5) En cas d'accord des experts, les 3 commissaires experts qui siègent au ministère du Commerce se bornent à enregistrer leur décision.

qui fut citée à comparaître le sept juin 1935, par-devant le Juge de Paix du 18^e arrondissement de Paris (6) pour :
« Vu la contravention aux articles premier et six cent trente-cinq du Code des douanes du six décembre mil neuf cent trente-quatre entendre prononcer pour tenir lieu de la confiscation des marchandises (7) la condamnation au paiement d'une somme de douze mille quatre cent quarante et un francs cinquante-cinq centimes et s'ouïr en outre condamner à l'amende de : cent francs, décimes en sus, ainsi qu'au dépens et autres peines s'il y a lieu, et voir fixer la durée de la contrainte par corps, le tout conformément au code précité et aux articles deux et neuf de la loi du vingt-deux juillet mil huit cent soixante-sept, sous réserve d'autres et plus amples conclusions de la part de l'administration des douanes, au cas où le besoin viendrait à s'en faire sentir ».

Jugement rendu en la matière. — Après cinq remises successives, l'affaire ayant été inscrite au rôle général du greffe de la Justice de Paix vint en ordre utile à l'audience du 11 mars 1936, où jugement fut rendu déboutant l'administration avec des attendus dont certains sont intéressants à étudier :

« Attendu tout d'abord qu'il faut ériger en principe que l'expertise légale douanière est, selon une jurisprudence constante, non pas un simple avis, mais une décision souveraine devant servir de base aux tribunaux qui ne peuvent substituer leur appréciation à celle des experts.

« Attendu qu'ainsi dans une poursuite pour fausse déclai-

(6) Le juge de paix est compétent en matière de douanes (voir *infra* p. 147, note 104).

(7) La mainlevée sous caution solvable avait été donnée le treize décembre 1934.

ration, la seule question à résoudre pour le Juge après l'expertise légale est de savoir si la décision des experts fournit la preuve d'une fausse déclaration.

« Attendu qu'en l'espèce, les experts ont déclaré que la marchandise soumise à leur examen étant d'espèce conforme mais d'une valeur de douze mille quatre cent quarante-et-un francs cinquante-cinq centimes, tandis que la valeur déclarée par L. ès qualités était de : dix mille sept cents francs.

« Attendu que L. expose que sa déclaration accompagnée de la facture commerciale italienne identifiée par les autorités consulaires françaises du pays d'importation augmentée de la taxation des marchandises par les douanes auraient donné un total de : treize mille deux cent cinq francs soixante-quinze centimes soit supérieur au prix total de : douze mille quatre cent quarante-et-un francs cinquante-cinq centimes (12.441.55) reconnu par les experts.

« Attendu que L. ès qualités soutient que ce prix indiqué par les experts représentant un prix d'achat à l'étranger ne saurait s'additionner avec les droits de douane qui seraient compris dans cette somme.

« Attendu qu'il apparaît de deux lettres adressées par les fils de B. à N. et M. C. (8) à l'inspecteur des douanes de Paris-La Chapelle en date du vingt-sept février mil neuf cent trente-cinq, que les prix qui y sont indiqués sont les prix du marché français.

« Attendu que, dans ces conditions, il y a eu de la part de l'administration des douanes une erreur d'appréciation de l'expertise légale ».

Ce jugement qui déboute l'administration, et dont elle fait appel (9), est intéressant à plusieurs points de vue :

(8) Les fils de B. à N. et M. C. étaient les deux experts.

(9) Non encore jugé au moment de la rédaction de ces lignes.

Il nous montre que le commissionnaire importateur, en litige avec la douane, *ne doit pas toujours s'incliner devant les prétentions de l'administration*. En effet, si l'on a pu parfois mettre en doute — souvent à tort — l'impartialité des juridictions administratives, il n'y a aucune crainte à avoir dans un litige avec la douane pour lequel le juge de paix est compétent en première instance, sauf appel au tribunal civil (10).

Il nous enseigne que la valeur taxable pour la douane est une notion qui est encore très vague, même dans l'esprit des experts en douane.

En effet, dans le jugement qui a été rapporté, nous avons vu que les experts avaient déclaré une valeur de 12.441 fr. 55, mais en indiquant justement par une lettre à l'inspecteur des douanes que la valeur reconnue par eux était *celle du prix du marché français*. Or si, jusqu'en août 1927, la valeur à déclarer en douane pour l'application du tarif était celle du marché intérieur français, moins les droits de douane bien entendu, depuis cette date, cette valeur est *le prix d'achat majoré de tous les frais* relatifs à l'importation (transport, assurance, etc...) en un mot le prix de revient à l'importateur.

Par prix d'achat, on doit entendre la valeur de facture, c'est-à-dire la somme effectivement payée par l'acheteur ou portée dans sa comptabilité au crédit du vendeur. Cette valeur d'achat ne peut donc être établie que par la production de la facture. Quant aux frais accessoires, il ne saurait y avoir de contestation à leur sujet puisqu'ils résultent de documents dont l'authenticité ne peut être mise en doute.

(10) Cette disposition, en vertu de la loi du 14 fructidor an III (art. 10) toujours en vigueur. Il est admis que le juge de paix est compétent pour toutes les difficultés qui directement ou indirectement, dérivent de l'application de l'impôt douanier et pour toutes les affaires qui touchent aux formalités douanières. Echappent à sa compétence les affaires qui ne dérivent pas de l'application de l'impôt douanier.

Cette définition de la valeur a été inscrite dans les traités de commerce conclus par la France et figure dans la loi elle-même. Elle est applicable aux marchandises importées de tous pays.

En présence de cette situation nouvelle, certains ont pu soutenir que les experts ne seraient plus compétents pour les litiges relatifs à la valeur (11).

Cette opinion ne semble pas fondée. L'article 89 du Code des douanes autorise, en effet, formellement l'administration à déférer une déclaration au comité d'expertise légale lorsqu'elle soupçonne qu'il y a fausseté dans l'indication de la valeur.

Notre avis est d'ailleurs corroboré par un jugement récent qui s'exprime ainsi :

« Attendu que... cela ne signifie pas que la procédure particulière de preuve pour les déclarations de valeur en douane soit abrogée...

« Attendu que... la Chambre civile a décidé dans son dernier arrêt du 28 juillet 1931 (*D. H.* 1931, 524) que la mission de rechercher en cas de désaccord avec l'administration des douanes, la nature ou la valeur des marchandises importées, ne peut être confiée qu'aux experts légaux ;

.
dit que l'administration des douanes ne peut se dispenser de recourir à la procédure d'expertise légale organisée par les art. 89 et suivants du décret de 1926, ni y suppléer au moyen d'un autre mode de preuve » (Trib. civ. de Céret du 25 juillet 1935. *D. H.* 1936, 30).

Cependant il n'est pas niable que d'une part, les experts ont tendance à déterminer la valeur d'après le prix qu'ils

(11) C'est l'opinion exposée dans le journal « *Les Echos* » du 9 mars 1936.

attribuent aux mêmes marchandises sur le marché français et que, d'autre part, il leur est difficile d'agir autrement, puisqu'ils devraient en réalité contrôler la sincérité de la facture d'origine et qu'ils n'ont aucun élément d'appréciation pour le faire (12).

(12) A ce sujet, indiquons aussi que les experts légaux se bornent à répondre à une question, ce qui, pour des contestations relatives à l'espèce, peut laisser subsister des difficultés.

Voir les exemples rapportés dans ALLIX et LECERCLÉ : *Les droits de douane*, t. I, pp. 374 et suivantes.

CONCLUSION

Nous avons indiqué, au cours de cette étude, la place que tient le commissionnaire dans la vie moderne et tout particulièrement son rôle comme agent actif de notre commerce extérieur.

Le régime fiscal auquel il est soumis dépend pour une large part de son statut juridique. Celui-ci, nous l'avons vu, est encore trop souvent méconnu de certaines administrations qui, par une interprétation trop fiscale des textes, tendent à surcharger le commissionnaire.

Et pourtant, chacun s'accorde à reconnaître que l'anémie actuelle de notre commerce extérieur est fort préjudiciable à notre économie nationale.

Il y a environ un an, le ministre du Commerce d'alors, M. Georges Bonnet, déclarait : « Le ministre du Commerce... ne devant pas oublier... que l'exportation française constitue un des éléments essentiels de cette activité (économique) », et préconisait une « large réforme de nos services économiques » (11), d'accord en cela avec M. Pierre Amidieu du Clos, député, qui quelques jours auparavant, déplorait « l'incohérence sans bornes dans laquelle les questions économiques extérieures de la France sont traités aujourd'hui » (12).

Des organismes économiques aussi divers que le Comité financier de la Société des Nations (13), la Chambre de Com-

(11) Sénat, Débats parlementaires, séance du 5 mars 1936.

(12) Ch. des députés, 1^{re} séance du 14 février 1936. *J. O.* 1936, p. 412.

(13) La Comité financier de la S. D. N., dans ses observations, « appuie chaleureusement l'affirmation que le rétablissement de la stabilité internationale

merce internationale (14), la Confédération générale du Patronat français (15), sont tous d'accord sur le point qu'il faut développer le commerce international.

De savants auteurs, comme M. Joseph Barthélemy, déplorent également les entraves apportées au commerce extérieur. « Une des folies du monde moderne, c'est le nationalisme économique... chaque Etat se replie sur lui-même. Partout fleurit le système des économies fermées », écrivait récemment notre éminent professeur (16).

Dans l'esprit du gouvernement, la création d'un ministère de l'Economie nationale, la dévaluation et les mesures qui l'ont suivie : création d'une commission douanière des prix, réduction du taux des taxes sur les marchandises contingentes, suppression des surtaxes compensatrices des changes pour certains pays, institution d'une commission de révision douanière, réduction de certains droits de douane, suppression de divers contingentements, devait ranimer notre commerce extérieur.

De même, il pensait par l'institution de la taxe à la production favoriser les échanges avec l'étranger, notre commerce d'exportation étant exonéré non plus de 2 % mais de 6 % (17).

et la libération du commerce international des entraves qui l'étouffent actuellement contribuerait puissamment, non seulement au bien-être d'une grande partie du monde, mais encore au maintien de la paix ». V. texte intégral dans « *Le Temps* » du 29 septembre 1936.

(14) La Chambre de Commerce internationale dans ses treize recommandations qui ont pour but de développer les échanges internationaux « comme première étape vers l'amélioration des relations politiques et économiques internationales ». V. texte intégral dans « *Le Temps* » du 28 octobre 1936.

(15) La Confédération générale du Patronat français, dans une note déclare : « Le commerce extérieur de la France est de tout temps une condition primordiale de la prospérité du pays ». V. « *Le Temps* » du 31 janvier 1937.

(16) V. article : *Responsabilité de la liberté* ; « *Le Temps* » du 30 mars 1937.

(17) Chambre des députés, 2^e séance du 26 novembre 1936. Intervention de M. Mendès-France, député.

Sénat, séance du 23 décembre 1936. *J. O.* p. 1679; déclarations de M. Vincent-Auriol, ministre des Finances.

La réalité ne correspond malheureusement pas à cet espoir : les dernières statistiques douanières prouvent que le déficit de notre balance commerciale ne cesse de s'accroître (18).

C'est d'urgence qu'il convient d'agir.

Ne nous faisons pas, hélas ! trop d'illusions sur les améliorations qui pourront provenir d'accords internationaux. Il faut beaucoup de temps pour les conclure. Chaque Etat rejette la faute sur le voisin et est convaincu qu'il est dans son droit : « il s' imagine plus ou moins consciemment qu'il peut fermer son propre marché en laissant ouvert celui des autres » (19).

Comment alors porter rapidement remède à cet état de choses, préjudiciable à notre pays ?

Nous croyons qu'il conviendrait d'abord de prendre, sur le terrain national, le problème à sa base. Les commissionnaires se sont révélés comme les agents les plus actifs de notre commerce d'exportation ; il faut les laisser vivre. Et pour cela, il faut que le fisc sache desserrer l'étreinte qui les étouffe.

Certes, nous l'avons vu, la loi portant réforme fiscale du 31 décembre 1936 a dégrevé les commissionnaires dans une très large mesure, de la taxe sur les affaires. Mais d'autres réformes restent à accomplir : telle que celle des patentes, à l'ordre du jour depuis de longues années.

(18) De la statistique de nos échanges extérieurs en février 1937 on déduit que « le déficit commercial s'est encore fortement accru. Après avoir déjà grossi de 200 millions en octobre, de 389 millions de novembre à décembre, et de 17 millions de décembre à janvier, l'excédent des entrées sur les sorties a derechef augmenté de 440 millions en janvier à 1986 millions ; le déficit de février 1937 marque par rapport à celui de février 1936 une aggravation de 1.164 millions ».

V. « *Le Temps* » du 22 mars 1937.

De même, le poids des produits importés a progressé en février 1937 de près de 34 % pendant que celui des marchandises exportées demeurait à peu près stationnaire et fléchissait même légèrement. V. Frédéric JENNY « *Le Temps* » du 29 mars 1937.

— (19) Joseph BARTHÉLEMY, article précité « *Le Temps* » du 30 mars 1937.

Ce qu'il faudrait surtout, c'est l'introduction dans notre fiscalité d'un esprit moins étroit, qui ferait que des litiges comme ceux que nous avons signalés au cours de notre étude ne puissent pas se reproduire.

Peut-on espérer que cet état d'esprit, tenant compte des réalités commerciales, entrera prochainement dans nos administrations fiscales ?

De récentes déclarations pourraient le laisser espérer (20).

Acceptons-en l'augure, et soyons persuadés que si l'administration veut connaître son intérêt bien compris et renoncer à interpréter les textes d'une façon trop fiscale, comme nous l'avons maintes fois relevé au cours de notre exposé, les commissionnaires sauront, sans nul doute, reconquérir sur le marché international la place qu'ils occupaient il y a quelques années.

(20) V. *La France économique et Financière* du 21 novembre 1936. Déclarations de M. Georges Mer, secrétaire général du ministère des Finances ; « Nous organiserons le bureau des finances... Là le citoyen, pour l'éclairer et le diriger, trouvera des services spéciaux de renseignements ».

Une note du ministère des Finances, publiée en mars 1937 et accordant des délais de paiement aux contribuables déclare : « Les contribuables qui auront souscrit des arrangements seront placés dans la situation d'un débiteur ayant passé un accord avec son créancier ».

ANNEXE N° I

MODÈLE DE CONTRAT DE COMMISSION

Entre :

La Société X
Représentée par
MM.

soussignés,
D'une part,

Et M.

d'autre part,

Il a été convenu ce qui suit :

I

M.....s'engage à s'approvisionner à la Maison de Commission de la Société X, de tous les articles de commerce, sans aucune exception, même de ceux de fabrication locale pour... Maison deet pour tous les autres Etablissements qu'il pourr..... acquérir ou exploiter par la suite, de quelque manière ou à quelque titre que ce soit, en France dans les Colonies ou à l'E-tranger ; étant entendu que chaque Maison nouvelle fera l'objet d'une contremarque nouvelle, distincte.

..... déclare..... que le montant total de..... achats pour l'année 19... s'est élevé à fr. :

De son côté, la Société X s'engage à fournir à M..... tous les articles de..... commerce.

M..... autorisé, à titre exceptionnel, à commander et payer directement les articles de fabrication locale, mais seulement aux conditions suivantes :

1° La commission sera due sur lesdits achats comme sur ceux faits par la Société X.

2° M..... devr..... faire parvenir à la Société X, avant le 15 de chaque mois, un bordereau comprenant toutes les factures payées directement par..... dans le courant du mois précédent, pour permettre à la Société X de comprendre dans le prochain relevé mensuel le montant de la commission à elle due sur ces factures.

II

Cet engagement réciproque est contracté pour une durée de..... consécutives, à compter du..... au choix de la Société X seule qui, pour faire cesser l'effet du présent contrat à la fin de la première période, sera tenue de prévenir l'autre partie trois mois à l'avance et par écrit.

M..... déclare qu'il n'existe aucune hypothèque sur... immeubles ni aucun nantissement ou privilège de vendeur sur..... fonds de commerce et marchandises.

s'engage à ne consentir aucune hypothèque ou nantissement à qui que ce soit et pour quelque cause que ce soit, sur les immeubles et fonds de commerce qu'..... possède et no-

tamment sur celui de sans avoir au préalable obtenu l'agrément de la Société X.

En cas de fusion, d'aliénation à titre gratuit ou onéreux ou de transformation quelconques, totales ou partielles des Etablissements Commerciaux de l'une des parties contractantes, pendant la durée des présentes, les parties s'engagent réciproquement, à peine de tous dommages et intérêts, à imposer à leurs successeurs (de quelque nature qu'ils soient), l'exécution intégrale du présent contrat ; étant expressément convenu que le successeur de l'une ou de l'autre lui sera substitué dans tous les droits et dans toutes les obligations résultant dudit contrat, pour tout le temps qui en restera à courir.

Il en sera ainsi notamment en cas de fusion de la Société X avec une ou plusieurs autres Sociétés.

Enfin M entend stipuler ici, tant pour même que pour héritiers ou successeurs et ayant cause en ce qui concerne les Etablissements qu'..... leur laisserai..... àdécès.

Toutefois, la Société X se réserve dans tous les cas, le droit absolu d'exiger du successeur de M..... quel qu'il soit, avant toute opération et comme condition essentielle de la continuation par elle du présent traité, un nantissement sur le fonds, net de tout autre nantissement et de tout privilège autre que celui du bailleur.

III

Les factures des fournisseurs sont établies au nom de la Société X payées par elle, mais elle remet un duplicata de chaque facture à M.....

M..... bénéficie de tous les escomptes consentis sur chaque facture par les fournisseurs à la Société X, y compris l'escompte de caisse.

En ce qui concerne les bonifications que la Société Anonyme X n'obtient des fournisseurs qu'en fin d'année, en raison des quantités globales, elles feront l'objet, de sa part, d'une seule répartition annuelle entre ses clients qui sont tenus de s'en rapporter à elle sans pouvoir exiger aucun contrôle ni justification à ce sujet.

IV

M..... devr à la Société X une commission sur le montant total de.. achats, y compris les achats directs comme il est dit plus haut à la fin du n° I.

Pour Maison actuelle, le taux de cette commission et fixée à %

Ce taux étant fixé en raison de ce que M..... déclaré que le montant total annuel de achats dépasse francs, il est convenu que dans le cas où ce chiffre ne serait pas atteint dans chaque période annuelle à décompter à partir de la signature du présent accord, le taux sera pour la période déficitaire, majoré, conformément au barème en vigueur à l'expiration de ladite période.

De plus, il est expressément convenu que le total des commissions versées au cours d'une période annuelle, ne pourra jamais être inférieure à francs par an.

Inversement, si le montant total des achats a, pendant une période annuelle, dépassé francs, il sera accordé une ristourne pour ramener le taux de commission au taux du barème en vigueur à l'expiration de ladite période.

Pour chaque Maison nouvelle qu'..... viendrai..... à exploiter, le taux de la commission qui sera appliqué sera celui qui sera pratiqué alors par la Société X pour les Maisons d'importance équivalente.

En outre, il est expressément entendu que si, par suite de circonstances dont la Société X sera seule juge, elle vient à décider par voie de mesure générale, une majoration ou une réduction aux taux de commission pratiqués par elle dans sa clientèle, ces majorations ou réduction s'appliqueront de plein droit à M..... Un mois après l'avis qui en sera donné par la Société X.

Toutefois, la majoration ne pourra dépasser 20% du taux de base convenu ci-dessus.

V

Toutes les sommes dues pour chaque mois par M feront l'objet d'un relevé distinct par contremarque, dont le montant sera payable le 15 du mois suivant, délai de rigueur, à Paris, au Siège de la Société X, en espèce ou en chèque à vue, délivré sans frais sur Paris.

M..... ne pourr retarder ce paiement sous aucun prétexte, notamment pour raison de désaccord sur le relevé, sauf règlement ultérieur.

A défaut de paiement, à son échéance, d'un seul relevé mensuel :

1° Les intérêts courent de plein droit, à partir du jour de ladite échéance, aux taux des avances de la Banque de France majoré de 1% ; minimum 6% l'an ;

2° La Société X se réserve le droit strict, moyennant mise en demeure faite par simple lettre recommandée avec accusé de réception et, sans autre formalité de faire cesser le crédit, notamment par les mesures suivantes, indiquées à titre énonciatif et non limitatif ;

a) Les autres sommes dûes, en dehors du relevé échu, deviennent immédiatement et de plein droit exigibles et productives d'intérêts au même taux ;

b) La Société X a la faculté de tirer à vue, par effets protestables, tant pour le montant du relevé échu que pour les sommes dues en sus, ainsi que pour intérêts et frais ;

c) Les commandes, tant reçues qu'à recevoir, ne sont plus exécutées que contre remboursement ou moyennant paiement préalable de leur montant.

3° Malgré l'exercice de ces mesures :

a) M..... n'en reste pas moins tenu envers la Société X à toutes les obligations résultant des présentes, notamment celles de s'approvisionner auprès d'elle de tous les articles de son commerce ;

b) De son côté, la Société X conserve le droit absolu de résilier le présent contrat, sans préjudice à l'exercice de ses droits et actions pour le recouvrement de sa créance et le paiement de tous dommages-intérêts.

VI

Dans le cas où, contrairement à l'article I^{er} ci-dessus.

M..... se fournira..... d'un article quelconque de commerce, même destiné à besoins personnels, sans passer par la Société X, serai..... passible de plein droit envers ladite Société :

1^o Du montant de la commission sur cet achat ;

2^o Et d'une indemnité de 1.000 fr. pour chaque infraction.

De plus, la Société X aurait la faculté absolue de résilier le présent traité par simple lettre recommandée sans préjudice de tous dommages et intérêts.

VII

Pendant tout le temps que le présent traité sera en vigueur :

a) La Société X s'interdit de faire concurrence sur place à M..... et de fournir sur place une autre maison que la..... sans, consentement préalable.

Toutefois, en cas de fusion de la Société X avec une ou plusieurs autres cette interdiction ne s'appliquera pas aux maisons déjà exploitées ou alimentées par cette ou ces dernières.

b) Réciproquement M..... s'engage à ne s'intéresser ni directement ni indirectement dans la fondation ou dans l'exploitation de toutes entreprises de Bazars ou de Grands Magasins, dans toutes les villes de France, des Colonies ou de l'Etranger ou pourra exister un Etablissement exploité ou alimenté par la Société X, ou les Sociétés avec lesquelles elle aurait fusionné.

En conséquence, avant de créer ou acquérir une affaire nouvelle ou de s'y intéresser, M..... devra..... demander par écrit à la Société X s'il y a dans la même ville un établissement existant ou projeté dans les conditions qui précèdent, si oui devra..... s'abstenir.

VIII

Pour le cas où certains objets fournis à M..... en exécution de..... commandes donneraient lieu à des poursuites en revendication de propriété, de marques de fabrique, de modèles et dessins déposés ou de brevets, la Société X décline toute espèce de responsabilité à ce sujet.

En conséquence, M..... se défendra..... contre ces poursuites, à..... risques et périls, sans recours dans aucun cas contre la Société X

IX

Toutes contestations relatives aux présentes ou à leur exécution devront être portées devant le Tribunal de Commerce de la Seine, à la Juridiction duquel les parties se soumettent expressément.

X

L'enregistrement des présentes sera à la charge de celle des parties qui, par suite de l'inexécution de ses engagements nécessiterait cette formalité.

Fait double, à
le

ANNEXE II

MODÈLE D'ATTESTATION POUR L'EXPORTATION

Nous soussignés (nom, prénoms ou raison sociale)

Demeurant à (adresse)

Certifions :

que nous vous remettons nos commandes en qualité de commissionnaires-exportateurs, soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917 ; que les marchandises en faisant l'objet seront exportées par nos soins.

Cette attestation vous est donnée pour justification de l'exonération de la taxe du chiffre d'affaires sur les livraisons que vous nous ferez en exécution de nos commandes.

Nous nous engageons à supporter éventuellement cette taxe dans le cas où elle deviendrait exigible, soit que l'exportation n'ait pas été réalisée par nous, soit que nous ayons agi comme acheteurs pour notre propre compte.

La présente attestations a une portée générale et doit être considérée comme valable, sauf avis contraire de notre part, pour tous les ordres que nous vous transmettrons au cours de l'année..... ou pendant la période du au

Si nous sommes amenés à vous passer commande de marchandises pour notre propre compte, ou non destinées à l'exportation, nous vous informerons spécialement pour vous permettre d'acquitter régulièrement la taxe dont vous serez redevables en la circonstance.

A....., le.....

ANNEXE N° III

Modèle d'attestation de la qualité de producteur pour un importateur.

(Loi du 31 décembre 1936. Décret du 27 janvier 1937 — Article 6 B.)

Nous soussigné (nom et prénoms) :
exerçant la profession de
à l'adresse suivante.....

Attestons :

1° Que nous sommes assujettis à la taxe de 6% ;

2° Que nous prendrons en charge les produits par nous importés
en suspension de cette taxe.

(Signature)

Visa :
du service des Contributions
Indirectes.

Nota. — Cette attestation doit être faite en double exemplaire.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX (Edgard). — Les Droits de Douane (traité théorique et pratique de législation douanière).
- ALLIX (Edgard) et LECERCLÉ. — L'Impôt sur le revenu. — Traité théorique et pratique. Paris, 1926; Suppl., 1930.
- ALLIX (Edgard) et LECERCLÉ. — Les droits d'Enregistrement. Paris, 1933.
- ALLIX (Edgard). — Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française.
- DELAMARRE et LE POITVIN. — Traité du contrat de commission. Paris 1841.
- FÉLIX-BERTRAND (G.) et CRESPEL (A.). — Représentants, courtiers et commissionnaires devant la Justice et le Fisc. Paris 1932.
- FRESCO (Jacques). — De la Commission en Douane, thèse, Paris, 1936.
- JULLIAN (J.). — Les Commissionnaires en marchandises, thèse Montpellier, 1930.
- POUGET (Louis). — Du droit et des obligations des divers commissionnaires. Paris, 1837.
- PUECH (Georges). — Le droit de communication de l'Administration des douanes, thèse Paris, 1936.
- RAGONNEAU^r (André). — Loi et tarif des patentes. Paris 1931.
- TEXIER (R.). — Des obligations et de la responsabilité du commissionnaire en marchandises, thèse, Bordeaux, 1911.
- THALLER (R.) et PERCEROU. — Traité élémentaire de droit commercial.
- VILLOT (Jean). — La réforme de la Contribution des Patentes; thèse, Paris, 1935.
- WAJNER (Noé). — Les commissionnaires en marchandises comme exportateurs, importateurs et financiers en France et à l'étranger; Paris, 1934.
- Collection des Jurisclasseurs fiscaux. — Edition technique S. A. 18, rue Séguier, Paris 6^e.
- Le Bulletin mensuel de la Chambre des négociants commissionnaires et du commerce d'exportation.
- Le Bulletin fiduciaire de la Société Fiduciaire de contrôle et de révision.
- Les Echos (édition hebdomadaire et édition quotidienne), Paris.
- L'Exportateur Français (revue bi-mensuelle).

Le Président de la thèse,
Edgard ALLIX.

Vu :
Le Doyen,
Edgard ALLIX.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
CHARLÉTY.

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS.	1
INTRODUCTION. — <i>Le Commissionnaire. — Le Contrat de commission. — La Commission.</i>	5
Historique.	5
Définition du Commissionnaire.	7
Le contrat de Commission.	10
Justification de la perception de la Commission	12
Pouvoir de contrôle des tribunaux sur la Commission . .	15

PREMIÈRE PARTIE

LE COMMISSIONNAIRE ET LE FISC. — IMPOSITIONS DIVERSES

CHAPITRE I. — <i>Le Commissionnaire et les Administrations fiscales, généralités.</i>	21
§ 1 ^{er} . — <i>Les livres du Commissionnaire :</i>	22
Leur utilité	22
Livres obligatoires	23
Livres facultatifs.	25
§ 2. — <i>Droit de communication des Administrations Fiscales.</i>	
Généralités	27
Droit de communication de l'Enregistrement.	27
Droit de communication des Contributions Indirectes . . .	29
Caractères du droit de communication.	30
Conditions d'exercice du droit-Sanctions.	31
Droit de communication de l'Administration des Douanes .	31
Le répertoire des opérations en douane	33
Contestation sur l'origine et sur la provenance	35
Le destinataire réel au point de vue douanier.	37
Responsabilité du déclarant en matière de douane. . . .	39
§ 3. — <i>Le Commissionnaire en marchandises et les opérations en douane.</i>	40
Le décret-loi du 30 octobre 1935	40
a) opérations habituelles	41
b) opérations occasionnelles	42
CHAPITRE II. — <i>De divers impôts qui frappent le commissionnaire</i>	43
§ 1 ^{er} . — <i>La Patente</i>	43
Historique.	44
Tarif des patentes	44
Patente du commissionnaire.	46
Exemple pratique	47
Projet de réforme n° 4.914.	49
§ 2. — <i>L'impôt sur les bénéfices commerciaux.</i>	51
Origine et assiette	51

Charges déductibles.	51
Déclaration.	52
Calcul de l'impôt.	53
Taxe sur les bénéfices non distribués et sur les réserves .	53
§ 3. — <i>L'impôt général sur le revenu</i>	55
§ 4. — <i>L'impôt du timbre et les écrits commerciaux</i>	58
Doctrines administratives.	59
Exemple pratique	61
Exonération légale.	61
§ 5. — <i>Redevance de la loi du 26 avril 1924 sur l'emploi obligatoire des pensionnés de guerre</i> (exemple pratique) . . .	62

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES AFFAIRES ET LE COMMISSIONNAIRE

CHAPITRE III. — <i>Le commissionnaire et la taxe sur les affaires intérieures</i>	67
§ 1 ^{er} . — <i>Assiette de la taxe</i>	67
La réforme fiscale du 31 décembre 1936	67
Origine de la taxe	68
Assiette de la taxe pour le commissionnaire.	69
Conditions que doit remplir le Commissionnaire au regard du fisc :	73
1 ^o Avoir un mandat préalable	73
2 ^o Rendre des comptes	75
3 ^o Ne pas acquérir la propriété de la marchandise.	78
4 ^o La commission doit être fixée à l'avance et exclusive de tout autre profit.	80
Opérations accessoires que peut accomplir le commissionnaire sans perdre sa qualité	81
Justifications à fournir par le commissionnaire	82
Modalités spéciales du contrat de commission au regard du Fisc.	85
Clause ducroire	86
Clause de dépôt ou de consignation	87
Clause de « bénéfice de survente ».	88
Clause de « ristourne de commission »	90
§ 2. — <i>Calcul, perception et contentieux de la taxe</i>	94
Modifications apportées par la loi du 31 décembre 1936. .	94
Suppression du forfait	96
Suppression de la taxe sur le montant des frais de transport	97
Paiement de la taxe	98
Contentieux de la taxe	101
Formalités nouvelles à remplir par le commissionnaire. .	103
CHAPITRE IV. — <i>L'Exonération de la taxe à l'exportation</i>	105
Ce qu'il faut entendre par exportation.	105
Conditions à remplir pour bénéficier de l'exonération . . .	107

Conditions de forme	108
Le registre d'exportation	109
Formalités particulières à certaines marchandises.	111
CHAPITRE V.— <i>La taxe à l'importation.</i>	113
But de la taxe.	113
Origine de la taxe	114
Caractères de la taxe	114
Assiette de la taxe	116
Règles spéciales concernant les emballages.	121
Exonérations de la taxe à l'importation	123
Taux de la taxe à l'importation.	125
Report de l'exigibilité de la taxe pour les producteurs	126
Qui est redevable de la taxe ?	129
Calcul et liquidation de la taxe.	129
Contentieux et pénalités	130

TROISIÈME PARTIE

EXEMPLES PRATIQUES

CHAPITRE VI. — <i>Etude pratique de quelques difficultés rencontrées par un commissionnaire en matière de douane.</i>	133
A) <i>Application erronée du droit de permis et du droit de statis- tique à l'exportation.</i>	133
B) <i>Difficultés d'application du droit de douane ad valorem</i>	140
L'expertise légale	142
Le contentieux de l'affaire	144
Le jugement rendu en la matière	145
<i>Conclusion.</i>	150
<i>Annexes.</i> — I Modèle de contrat commission.	155
II Modèle d'attestation pour l'exportation.	159
III Modèle d'attestation de la qualité de produc- teur pour l'importation.	160
Bibliographie	161

